



CARLOS RENATO CUNHA

**O SIMPLES NACIONAL, A NORMA
TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO FEDERATIVO**
Limites da Praticabilidade Tributária

Curitiba
2010

CARLOS RENATO CUNHA

**O SIMPLES NACIONAL, A NORMA
TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO FEDERATIVO**
Limites da Praticabilidade Tributária

Dissertação de Mestrado apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito, Área de Concentração em Direito do Estado, Setor de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre.

Orientadora: Profa. Dra. Betina Treiger Gruppenmacher

Curitiba
2010

C972s Cunha, Carlos Renato
O simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo:
limites da praticabilidade tributária.
/Carlos Renato Cunha. – Curitiba, PR :[s.n], 2010.
438f.

Orientadora: Prof^a. Dra. Betina Treiger Gruppenmacher
Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Paraná, 2010
Área: Direito Tributário

1.Simples nacional. 2. Praticabilidade tributária. 3.Princípio
federativo. I.Gruppenmacher, Betina Treiger. II. Universidade Federal
do Paraná.

CDU 342.95:336.221

TERMO DE APROVAÇÃO

CARLOS RENATO CUNHA

O SIMPLES NACIONAL, A NORMA TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO FEDERATIVO

Limites da Praticabilidade Tributária

Dissertação de Mestrado aprovada como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito no Curso de Pós-Graduação em Direito, Área de Concentração em Direito do Estado, Setor de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Professora Doutora Betina Treiger Gruppenmacher
(Orientadora)

Professor Doutor José Roberto Vieira

Professor Doutor Paulo Ayres Barreto

Curitiba, 13 de abril de 2010.

DEDICATÓRIA

À minha esposa, Amanda, e a meus pais, Celso e Claudinéa, com todo meu amor e gratidão...

AGRADECIMENTOS

À Divindade, sem o qual nada disso seria possível.

À minha esposa, pela compreensão e carinho em todo este período do Mestrado... sem seu apoio, este trabalho não teria se concretizado.

Aos meus pais, pelo apoio incondicional durante toda minha vida.

À minha orientadora, Profa. Betina, pelos ensinamentos essenciais em relação ao Direito Tributário e pela paciência dispensada na produção desta dissertação.

A todos os demais professores do Mestrado da UFPR, pelas cátedras que me foram outorgadas e que tanto me auxiliaram a aprender um pouco sobre o Direito, em especial ao Prof. José Roberto Vieira, que, aparte tenha me brindado com profundos conhecimentos no Direito Tributário e na Teoria Geral do Direito, apoiou-me para não desistir do sonho de ser admitido neste Curso de Pós-graduação.

Ao meu amigo e companheiro Valterlei Costa, que sempre me brindou com conversas aguçadoras sobre o Direito Tributário, sobre o Direito em si, e, além, sobre Filosofia do Direito e sobre a própria Filosofia... num desses longos e produtivos diálogos, nasceu a ideia, ainda embrionária, para o tema do presente trabalho, pelo qual sou imensamente grato.

Aos colegas do curso, pelo companheirismo e apoio sempre que precisei, o que foi uma constante por residir distante de Curitiba.

Aos funcionários da UFPR, em especial aos da Secretaria da Pós-Graduação e da Biblioteca, que muitas vezes ofertaram incondicional apoio, presencial e à distância.

Aos colegas da Procuradoria-Geral do Município de Londrina, sem os quais também não poderia ter chegado ao término dessa jornada... em especial aos Procuradores Fábio César Teixeira, Ronaldo Gusmão e Paulo Nobuo Tsuchiya, que ofertaram ajuda incondicional quando foi necessário ! Não posso olvidar do auxílio dos Procuradores Salete Terezinha de Souza e José Roberto Reale, na fase final do trabalho. Do mesmo modo, às chefias que se sucederam e que compreenderam a importância do Mestrado para o desenvolvimento de meu labor na Procuradoria: Regiane de Oliveira Andreola Rigon, Beatriz Ferraz, Nilson Paulo da Silva, Michelle Cristina Bazzo, Vicente de Paula Marques Filho, Paulo César Tieni, Rodrigo Rodrigues, Sérgio Veríssimo de Oliveira Filho e Gabriel Bertin de Almeida.

Aos meus colegas de escritório, que compreenderam minha ausência e também me ofertaram ajuda, sempre que necessário: Paula Schenfelder Falaschi, Lia Correia, Rogério Issao Kodani e Sérgio Veríssimo de Oliveira Filho, sem poder me esquecer dos estagiários Bruna, Carolina, Ana Laura e Diego.

À toda equipe da Faculdade Catuaí, que também me ofertou imenso apoio durante todo este período, especialmente na pessoa do Coordenador-Adjunto do Curso de Direito, Prof. Alexander Rodeguer Baggio, da Diretora-Geral, Profa. Maria Isabel Batista Alabarces, e do Presidente da Mantenedora, Prof. José Antônio Mattos do Amaral, além, é claro, dos professores e funcionários que se dispuseram a me ajudar, sempre que preciso.

A todos os professores que passaram por minha vida, seja no Colégio Estadual Hermínia Lupion, seja na Universidade Estadual de Londrina, no bacharelado em Direito, seja no IBET, na especialização em Direito Tributário: sem seus ensinamentos, este trabalho nunca teria se realizado... em especial, à Profa. Marlene Kempfer Bassoli, que me instigou nos primeiros passos no conhecimento do Direito Tributário, e ao Prof. Marcelo de Lima Castro Diniz, que, além de tudo, foi quem me encorajou a iniciar um Curso de Mestrado.

A todos os seres que de alguma forma me ajudaram. Serei eternamente grato ! Obrigado, obrigado, obrigado !

"Qualquer caminho é apenas um caminho e não constitui insulto algum - para si mesmo ou para os outros - abandoná-lo quando assim ordena o seu coração (...) Olhe cada caminho com cuidado e atenção. Tente-o tantas vezes quantas julgar necessárias... Então faça a si mesmo e apenas a si mesmo uma pergunta: possui este caminho um coração? Em caso afirmativo, o caminho é bom. Caso contrário, esse caminho não possui importância alguma."

Carlos Castañeda, citado por José Souto Maior Borges, em sua obra *Ciência Feliz*

CUNHA, Carlos R. **O SIMPLES Nacional, a norma tributária e o Princípio Federativo**: Limites da Praticabilidade Tributária. 2010. 438p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba.

RESUMO

Dissertação que visa analisar o SIMPLES Nacional, uma forma de tratamento tributário favorecido às pequenas e médias empresas, instituída pela Lei Complementar n. 123/2006, com fulcro nos artigos 170, IX, 179 e 146, III, “d”, e parágrafo único, os dois últimos incluídos pela Emenda Constitucional número 42/2003. Utilizando um método semiótico, focado numa análise sintático-semântica de seu objeto, e através do estudo de doutrina, traz uma definição de Direito e de Estado, com uma análise do sistema tributário nacional, analisando a norma de incidência tributária, realizando sua decomposição estrutural em regra-matriz de incidência, na forma proposta por Paulo de Barros Carvalho, e chegando à ideia da Regra-Matriz Normativa, que possibilita a análise de qualquer norma jurídica. Traz também uma noção de princípio jurídico, e analisa, especificamente, os Princípios da Legalidade, da Capacidade Contributiva e o Princípio Federativo. Promove um estudo acerca da Praticabilidade Tributária, trazendo um conceito e verificando limites jurídicos, especialmente acerca das presunções e ficções jurídicas. Analisa as prescrições constitucionais acerca da Ordem Econômica, localizando o SIMPLES Nacional como forma de intervenção do Estado no domínio econômico. Verifica que o SIMPLES Nacional é um plexo de normas que determinam o recolhimento simplificado de oito tributos diversos, assim como implica na utilização de ficção tributária, na hipótese e no conseqüente das normas tributárias de incidência de tais tributos. Conclui pela parcial inconstitucionalidade do objeto de estudo, seja pela ofensa ao Princípio Federativo, em relação à parcela referente ao ICMS e ao ISS, seja pelo não respeito aos limites da Praticabilidade Tributária em relação ao IRPJ, IPI, CSLL, ICMS e ISS, salvo nos casos de isenção tributária no caso dos três primeiros tributos.

Palavras-chave: Direito Tributário; Ciência do Direito; Semiótica; Sistema Jurídico Brasileiro; Constituição de 1988; Poder Constituinte Derivado; Emenda Constitucional nº 42/2003; Princípio Federativo; Princípio da Legalidade; Princípio da Capacidade Contributiva; Praticabilidade Tributária; Presunções e Ficções Jurídicas; Norma Jurídica Tributária; Regra-Matriz de Incidência; Ordem Econômica; Lei Complementar n. 123/2006; SIMPLES Nacional.

CUNHA, Carlos R. **The National SIMPLES, the tributary role and the Federal Principle**: Limits of Feasibility Tax. 2010. 438p. Thesis (Master of Laws) – Federal University of Paraná, Curitiba.

ABSTRACT

Thesis which aims to analyze the National SIMPLES, a way of favorable tax treatment to the small businesses, established by the Supplemental Law n. 123/2006, with fulcrum in the articles 170, IX, 179 and 146, III, “d”, and single paragraph, the last two included by the Constitutional Amendment number 42/2003. Using a semiotic method, focused on a syntactic-semantic analysis of its object, and through a doctrine study, brings a definition of State Law, with an analysis of the national tax system, analyzing the standard tax incidence, as proposed by Paulo de Barros Carvalho, and reaching the idea of Normative Rule-Matrix, that allows the analysis of any rule of law. Also brings a sense of legal principle, and analyzes, specifically, the Principles of Legality, Contributory Capacity and the Federal Principle. Promotes a study about Feasibility Tax, bringing a concept and checking the legal limits, especially about the legal assumptions and fictions. Analyzes the constitutional requirements of the Economic Order, finding the National SIMPLES as a way of the State intervention in the economic domain. Verifies that the National SIMPLES is a plexus of standards which determines the simplified collection of eight different taxes, as well as requires the use of tributary fiction, in the hypothesis and in the consequent of the tax rules of incidence of such taxes. Concludes for the partial unconstitutionality of the study object, or by the offense to the Federal Principle, regarding the quota related to the ICMS and ISS, or for failure to respect the limits of practicality tax in relation to the IRPJ, IPI, CSLL, ICMS and ISS, except in cases of tributary exemption in the first three taxes.

Key-words: Tax Law; Science of Law; Semiotic; Brazilian Legal System; 1988 Constitution; Derived Constituent Power; Constitutional Amendment nº 42/2003; Federal Principle; Legal Principle; Principle of Contributory Ability; Practicality Tax; Legal Presumptions and Fictions; Standard Legal Tax; Incidence Rule-Matrix; Economic Order; Complementary Law nº 123/2006; National SIMPLES.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	17
 PRIMEIRA PARTE - DELIMITAÇÃO DO OBJETO DE ESTUDO	
CAPÍTULO 1 – O OBJETO E O MÉTODO DE ESTUDO	21
1.1 A COMPLEXIDADE DO OBJETO DE ESTUDO	21
1.1.1 O Direito: dificuldade conceitual	21
1.1.2 O corte epistemológico proposto	23
1.2 O DIREITO: UM PACTO SEMÂNTICO	27
1.2.1 O Direito em seu aspecto normativo	27
1.2.1.1 Da norma ao ordenamento	27
1.2.1.2 Estrutura da norma jurídica	34
1.2.1.3 O Direito e a linguagem	40
1.2.2 O Direito como Ciência	45
1.2.2.1 Da possibilidade de uma Ciência do Direito	45
1.2.2.2 O Direito numa perspectiva semiótica	50
1.2.3 O direito e a Ciência do Direito como sistemas	56
1.3 NOÇÃO FUNDAMENTAL DE ESTADO	59
1.3.1 O Estado e a teoria pura do direito	59
1.3.2 Os limites da reforma constitucional: as cláusulas pétreas	63
 CAPÍTULO 2 – O TRIBUTO E A NORMA DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	 70
2.1 O CONCEITO DE TRIBUTO	70
2.1.1 Intróito: primeira aproximação de um conceito	70
2.1.2 O tributo como parte de uma norma jurídica completa	72
2.2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	76
2.2.1 A delimitação positiva e negativa da competência tributária: generalidades	76
2.2.2 O papel das normas gerais em matéria tributária	80
2.3 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	89
2.3.1 Norma de incidência tributária e Regra-matriz normativa	89
2.3.2 Critérios da regra-matriz normativa	93
2.3.3 Diferentes níveis normativos, a mesma regra-matriz	101
2.4 OUTROS ASPECTOS RELEVANTES	103
2.4.1 As espécies tributárias	103
2.4.2 A extrafiscalidade e as normas indutoras	112

SEGUNDA PARTE – FUNDAMENTOS DA ANÁLISE

CAPÍTULO 3 – ALGUNS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	120
3.1 PRINCÍPIOS E REGRAS	120
3.1.1 Celeuma doutrinária	120
3.1.2 A adoção da distinção “fraca”	122
3.2 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.....	124
3.2.1 A legalidade genérica	124
3.2.2 A legalidade tributária.....	129
3.3 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	132
3.3.1 Da Ciências das Finanças à positivação do princípio	132
3.3.2 O conceito jurídico de capacidade contributiva	136
3.4 O PRINCÍPIO FEDERATIVO.....	144
3.4.1 Conceito de Federação	144
3.4.1.1 Origens	144
3.4.1.2 Formas de união de Estados e de organização estatal	146
3.4.1.3 O Estado Federal: visão doutrinária.....	148
3.4.1.4 Um outro olhar sobre o tema	153
3.4.2 A Federação Brasileira e os Municípios	158
3.4.2.2 O Município: visão geral.....	158
3.4.2.2 É o Município brasileiro atual ente federado?	160
3.4.3 O princípio federativo em matéria tributária.....	165
CAPÍTULO 4 – A PRATICABILIDADE DA TRIBUTAÇÃO	168
4.1 CONCEITO.....	168
4.1.1 Ideias gerais	168
4.1.2 A praticabilidade é um princípio tributário?.....	171
4.1.3 Formas de aplicação	176
4.2 PRESUNÇÕES E FICÇÕES LEGAIS TRIBUTÁRIAS	179
4.2.1 As presunções e ficções jurídicas	179
4.2.2 As presunções e ficções tributárias	190
4.2.3 Tensão com a Legalidade Tributária	194
4.2.4 Tensão com a Capacidade Contributiva	198
4.2.5 Síntese	205

TERCEIRA PARTE - TRIBUTACAO DIFERENÇADA DA MICRO E PEQUENA EMPRESA: O SIMPLES NACIONAL

CAPÍTULO 5 – O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENÇADO À MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE 208

5.1 O TRATAMENTO DIFERENÇADO COMO OBJETIVO DA ORDEM ECONÔMICA.....	208
5.1.1 Da ordem econômica na Constituição de 1988.....	208
5.1.2 Localização do tratamento tributário favorecido na arquitetura do ordenamento jurídico nacional.....	220
5.1.3 A evolução legislativa do tratamento diferenciado	228
5.1.3.1 Antes de 1988: breve síntese	228
5.1.3.2 Após 1988: situação inicial.....	232
5.1.3.3 A EC 42/03 e além: do SIMPLES Federal ao SIMPLES Nacional..	237
5.2 ASPECTOS GERAIS DO ESTATUTO DA MICRO E DA PEQUENA EMPRESA E DO SIMPLES NACIONAL	239
5.2.1 Estatuto da Microempresa e Empresa de pequeno porte vs. SIMPLES Nacional	239
5.2.2 Aspectos formais do SIMPLES Nacional: análise panorâmica.....	242
5.2.2.1 Intróito sobre o sistema simplificado	242
5.2.2.2 A entrada	244
5.2.2.3 O funcionamento.....	247
5.2.2.4 A saída.....	254
5.2.2.5 A gestão.....	256

CAPÍTULO 6 – NATUREZA JURÍDICA DO INSTITUTO: PERPLEXIDADES 259

6.1 VISÕES CONTRAPOSTAS: O SIMPLES COMO UM NOVO TRIBUTO OU COMO MERA FORMA SIMPLIFICADA DE RECOLHIMENTO.....	259
6.1.1 O SIMPLES é um novo tributo?	259
6.1.2 O SIMPLES como aplicação da praticabilidade tributária	268
6.1.2.1 O SIMPLES e as expressões “Tû-tû” no direito: o plexo de normas de ficção	268
6.1.2.2 A norma de inclusão	279
6.2 A REGRA-MATRIZ DO SIMPLES NACIONAL: APLICAÇÃO DA FICÇÃO TRIBUTÁRIA.....	288
6.2.1 A hipótese tributária	288
6.2.1.1 O critério pessoal	288
6.2.1.2 O critério material.....	294
6.2.1.3 O critério espacial	302
6.2.1.4 O critério temporal.....	302
6.2.2 O conseqüente tributário	306
6.2.2.1 O critério pessoal	306

6.2.2.2 O critério material.....	307
6.2.2.3 O critério espacial	310
6.2.2.4 O critério temporal.....	311
6.2.3 Síntese da Regra-Matriz Normativa do SIMPLES Nacional.....	311

CAPÍTULO 7 – A COMPLEXIDADE DO SIMPLES: APROFUNDAMENTO DA ANÁLISE

7.1 O SIMPLES NACIONAL E A FEDERAÇÃO BRASILEIRA.....	313
7.1.1 Funções da lei complementar prevista no art. 146, III, “d” e seu parágrafo único, da Constituição Federal.....	313
7.1.2 A Federação, a emenda constitucional n. 42/03, a Lei Complementar n. 123/06 e a Praticabilidade Tributária.....	317
7.2 O SIMPLES NACIONAL E A NORMA TRIBUTÁRIA: PRATICABILIDADE VÁLIDA?.....	329
7.2.1 A ficção tributária, a opção do contribuinte e sua irretratabilidade	329
7.2.2 A ficção tributária em relação aos tributos incluídos na sistemática.....	333
7.2.2.1 O binômio critério material da hipótese e base de cálculo do consequente	333
7.2.2.2 Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ.....	339
7.2.2.3 Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.....	344
7.2.2.4 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.....	350
7.2.2.5 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS	351
7.2.2.6 Contribuição para o PIS/PASEP – PIS/PASEP	354
7.2.2.7 Contribuição Patronal Previdenciária – CPP.....	355
7.2.2.8 Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS	358
7.2.2.9 Imposto sobre Serviços – ISS	363
7.2.2.10 Síntese da análise.....	366
7.3 OUTROS ASPECTOS A SEREM APROFUNDADOS	368
CONCLUSÕES	370
REFERÊNCIAS.....	401

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AMD-UFPE	Anuário do Mestrado em Direito – Universidade Federal de Pernambuco
art.	Artigo
arts.	Artigos
BNDE	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico
c/c	combinado com
CEBRAE	Centro Brasileiro de Assistência Gerencial à Pequena e Média Empresa
CF	Constituição Federal
Cf.	Confira-se
CGSN	Conselho Gestor do SIMPLES Nacional
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
Coord.	Coordenador
CPMF	Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira
CPP	Contribuição Previdenciária Patronal
CR/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DJ	Diário da Justiça
DJU	Diário da Justiça da União
DVD-ROM	<i>Digital versatile disc ready only memory</i>
EC	Emenda Constitucional
EPP	Empresa de Pequeno Porte
<i>Etc.</i>	<i>Et Cetera</i>
<i>Et seq.</i>	<i>Et sequentia</i>
FAT	Fundo de Amparo ao Trabalhador
FGTS	Fundo de Garantia por tempo de serviço
IBET	Instituto Brasileiro de Estudos Tributários
Ibid.	Ibidem
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços
Id.	Idem
IE	Imposto de exportação
II	Imposto de importação
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IOF	Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro
IR	Imposto sobre a renda
IRPJ	Imposto sobre a renda da pessoa jurídica
ISS	Imposto sobre serviços
ITR	Imposto Territorial Rural
LC	Lei Complementar
ME	Microempresa

MEI	Microempreendedor individual
MI	Mandado de Injunção
Min.	Ministro
n.	número
n.j.	norma jurídica
<i>Op. cit.</i>	<i>opus citatum</i>
Org.	Organizador
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social
PUC-SP	Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
RABDC	Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional
RDA	Revista de Direito Administrativo
RDCI	Revista de Direito Constitucional e Internacional
RDDT	Revista Dialética de Direito Tributário
RDE	Revista de Direito do Estado
RDMIEF	Revista de Direito Mercantil, industrial, econômico e financeiro
RDP	Revista de Direito Público
RDT	Revista de Direito Tributário
RDT-APET	Revista de Direito Tributário da Associação Paulista de Estudos Tributários
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
RFD-UFPR	Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná
RFDT	Revista Fórum de Direito Tributário
RIP	Revista Interesse Público
RMI	Regra-Matriz de Incidência
RMIT	Regra-Matriz de Incidência Tributária
RMITP	Regra-Matriz de Incidência Tributária Possível
RT	Revista dos Tribunais
RTFP	Revista Tributária e de Finanças Públicas
SAT	Seguro de Acidente de Trabalho
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequena Empresas
SIMPLES	Regime unificado de recolhimento de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte
SN	SIMPLES Nacional
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
Trad.	Tradutor
UFPR	Universidade Federal do Paraná
<i>v.g.</i>	<i>verbi gratia</i>
vs.	<i>versus</i>

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Ilustração 1 – Função signica.....	51
Ilustração 2 – Função signica normativa.....	52
Ilustração 3 – Classificação dos sistemas.....	56
Ilustração 4 – Regra-matriz de incidência tributária	92
Ilustração 5 – Regra-matriz de incidência – nossa visão	99
Ilustração 6 – Espécies de exonerações tributárias	117
Ilustração 7 – Capacidade contributiva	142
Ilustração 8 – Estado unitário simples.....	155
Ilustração 9 – Estado unitário descentralizado	155
Ilustração 10 – Estado federal (ordenamento total).....	156
Ilustração 11 – Estado federal americano (ordenamento total)	164
Ilustração 12 – Estado federal brasileiro (ordenamento total)	164
Ilustração 13 – Formas de intervenção do Estado no domínio econômico ..	214
Ilustração 14 – Plexo normativo do SIMPLES.....	273

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Formas de contraprestação.....	215
Tabela 2 – Anexo I da LC n. 123/06.....	273

INTRODUÇÃO

A Lei Complementar Federal n. 123, de 14 de dezembro de 2006, instituiu o Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, trazendo em seu texto normas de influência no Direito Empresarial, Trabalhista, Administrativo, Econômico, e, o que nos interessa especialmente, no Direito Tributário.

Eis que, com fundamento no art. 146, III, “d”, e parágrafo único da Constituição Federal, incluídos pela Emenda Constitucional de n. 42, de 19 de dezembro de 2003, assim como nos arts. 170, IX e 179, também da Carta Maior, houve profunda modificação na estrutura do antigo SIMPLES Federal. Não à toa, foi lhe dada a alcunha de “SUPERSIMPLES”, ou SIMPLES Nacional.

Se a forma elegida pelo legislador federal para o recolhimento simplificado de tributos na lei anterior já causava perplexidades científicas, mormente no que se refere às implicações da lei na estrutura da norma de incidência tributária, o SIMPLES Nacional trouxe questionamentos mais severos ao sistema jurídico brasileiro: na novel sistemática, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios não possuem autonomia em relação à adesão ao SIMPLES.

A análise científica de tal problemática faz-se, portanto, necessária, seja como forma de aclarar a natureza jurídica do SIMPLES, seja para verificar se a forma instituída pela legislação infraconstitucional se coaduna ao rígido sistema constitucional pátrio: estes foram os móveis para a realização do presente trabalho.

O tema de que nos ocuparemos foi muito pouco analisado, do ponto de vista científico, na égide do SIMPLES Federal, ainda que o tenha sido sob o ponto de vista técnico-operacional. O SIMPLES Nacional aprofunda os questionamentos já existentes, sob novas e interessantes nuances. Atualmente há maior interesse doutrinário sobre a matéria, com publicação de artigos específicos e, novamente, um grande número de obras com objetivo técnico, mas, ainda assim, trata-se de assunto com importantes questões científicas que têm sido pouco estudadas, aquém de sua necessidade e relevância.

Dúvidas existem, dessarte, acerca da natureza jurídica do SIMPLES: seria na verdade um novo tributo? Ou o instituto não passa de uma sistemática simplificada de recolhimento de tributos, como a legislação o denomina, baseada no

Princípio da Praticabilidade da Tributação? Como coadunar as modificações que tal sistemática simplificada traz à estrutura das normas de incidência tributária dos tributos nela incluídos com a observância dos Princípios da Legalidade e da Capacidade Contributiva? Como conciliar a vinculação do ICMS e do ISS ao SIMPLES Nacional e o Princípio Federativo?

Para tentar trazer uma pequena contribuição que permita desanuviar tais questionamentos, percorreremos um caminho que passará pela apreensão de conceitos fundamentais para a compreensão de nosso objeto de estudo. Para tanto, dividiremos o trabalho em três partes: a primeira delas, chamada de “Delimitação do Objeto de Estudo”, formada por dois capítulos, o primeiro dos quais visará delimitar o “Objeto e Método de Estudo”, passando por um necessário pacto semântico acerca do que entenderemos por Direito, em seus aspectos normativos e científicos, assim como por uma noção, superficial, de Estado. O segundo capítulo, que se denominará “O Tributo e a Norma de Incidência Tributária” visará fixar conceitos-chave sobre o Direito Tributário, como o que é o tributo, competência tributária, Regra-Matriz de Incidência Tributária e Extrafiscalidade.

A segunda parte, que chamaremos de “Fundamentos da Análise”, conterà, igualmente, dois capítulos: o terceiro, que tratará de “Alguns Princípios Constitucionais”, em que fixaremos uma breve noção acerca do que venha a ser princípios jurídicos, e analisaremos os Princípios da Legalidade, da Capacidade Contributiva e da Federação; e o quarto, que tratará do árduo tema da “Praticabilidade da Tributação”, e visará fixar-lhe uma noção, que permita o desenvolvimento da análise.

Por fim, chegaremos à terceira parte, que denominaremos “Tributação diferenciada à micro e pequena empresa: o SIMPLES Nacional”, em que nos voltaremos ao nosso objeto de estudo de forma mais detida. Dividiremos esta parte do trabalho em três capítulos: no quinto, em que trataremos aspectos gerais do “Tratamento Tributário Diferenciado à Microempresa e à Empresa de Pequeno Porte”, analisaremos aspectos da Ordem Econômica e do Estatuto da Micro e Pequena Empresa. No sexto capítulo, que denominaremos “Natureza Jurídica do SIMPLES Nacional: perplexidades”, estudaremos duas diferentes visões sobre a natureza de nosso objeto de estudo, assim como a Regra-Matriz de Incidência do regime simplificado. Por fim, no sétimo e último capítulo, que será chamado “A

complexidade do SIMPLES: aprofundamento da análise”, partiremos para o cotejo do SIMPLES em relação ao Princípio Federativo, num primeiro momento, e em relação aos Princípios da Legalidade e da Capacidade Contributiva, verificando se tal sistemática é uma forma válida de utilização da Praticabilidade Tributária.

Contudo, sabemos dos desafios impostos a este trabalho. Não possuímos a pretensão de encerrar nenhuma discussão, mas, pelo contrário, apenas o de trazer apenas uma pequena contribuição à discussão das questões levantadas.

**PRIMEIRA PARTE -
DELIMITAÇÃO DO OBJETO DE ESTUDO**

1 O OBJETO E O MÉTODO DE ESTUDO

1.1 A COMPLEXIDADE DO OBJETO DE ESTUDO

1.1.1 O DIREITO: DIFICULDADE CONCEITUAL

No presente trabalho, buscaremos uma análise científica do direito, que, sem jactar-se da pretensão de universalidade, terá restritos limites, seja de cunho espaço-temporal, visto que trataremos apenas do ordenamento jurídico brasileiro atual, seja de ordem material, pois estudaremos um tema específico do Direito Tributário. De antemão, parece ser de todo necessário um prévio pacto semântico acerca do que entenderemos por direito, ou, ao menos, com que recursos epistemológicos o manejaremos, evitando, ao máximo, os indesejados dissabores da vagueza e da ambiguidade inerentes à linguagem.¹

Rápida e limitada pesquisa demonstra que a palavra “direito” possui diversas acepções, em nossa língua, como a de “*justo, correto, honesto*”, o que é “*certo*” ou “*leal, sincero*”, “*sem erros*”, ou que está “*com aparência arrumada*”; pode ser ainda sinônimo de “*vertical*” e “*com boa postura física*”; é o antônimo de esquerdo, ou ainda o “*lado principal, externo de algo*”; pode ser entendido como “*privilégio, garantia*”, ou “*autorização legal*”; é ainda o nome dado a “*curso de nível superior que forma profissionais da lei*” etc.²

Ainda que no restrito uso meramente jurídico, a ambiguidade persiste.³ A mais grave confusão dela decorrente, parece-nos, é a que se faz entre “Direito” como ciência e como objeto dessa ciência.

Conceituar o direito é tarefa das mais árduas. Trata-se de secular

¹ “O significado possível de toda palavra é vago; seu campo de referência possível é indefinido. [...] A maioria das palavras é ambígua.” Cf. ALF ROSS, **Direito e Justiça**, p. 143. Por Epistemologia, entender-se-á a “*reflexão geral em torno da natureza, etapas e limites do conhecimento humano*”. Cf. ANTÔNIO HOUAISS, MAURO DE SALLES VILLAR e FRANCISCO MANOEL DE MELLO FRANCO, **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**, p. 783. Por vagueza, entenda-se a qualidade das palavras cujo “[...] significado não for suficientemente determinado, de tal modo que haverá casos em que parecerá impossível decidir se ela é aplicável ou não”; e por ambiguidade, “a possibilidade de interpretação diversa”. Cf. NICOLA ABBAGNANO, **Dicionário de Filosofia**, p. 36 e 988. Veja-se também os conceitos de COPI e CARRIÓ. Cf. IRVING COPI, **Introdução à Lógica**, p. 106-107; GENARO R. CARRIÓ, **Notas sobre el derecho y lenguaje**, p. 28-35.

² ANTÔNIO HOUAISS, MAURO DE SALLES VILLAR e FRANCISCO MANOEL DE MELLO FRANCO, **Dicionário...**, *op.cit.*, p. 690-691.

³ DE PLÁCIDO E SILVA, **Vocabulário Jurídico**, p. 268.

discussão, em que diferentes pontos de partida filosóficos redundam em contrapostas e incongruentes conclusões.⁴ Não à toa, um dos mais profundos estudiosos da matéria, HERBERT HART, em obra cujo objetivo era, precisamente, conceituar o direito, afirma que

Poucas perguntas referentes à sociedade humana foram formuladas com tanta persistência e respondidas por pensadores sérios de maneiras tão diversas, estranhas e até paradoxais, como a pergunta "o que é o direito?". Ainda que limitemos nossa atenção à teoria jurídica dos últimos cento e cinquenta anos, e deixemos de lado a especulação clássica e medieval acerca da "natureza" do direito, veremos uma situação que não encontra paralelo em nenhum outro tema estudado de forma sistemática como disciplina acadêmica autônoma. [...]⁵

Recorda HART que em outros domínios da ciência, o questionamento contínuo do que venha a ser seu objeto não costuma ser realizado.⁶ Diversos outros autores apontam a existência da mesma dificuldade conceptual.⁷

A dificuldade na conceituação do direito decorre, a nosso ver, de sua complexidade ontológica. Como bem recorda MIGUEL REALE, o "[...] *Direito é um fenômeno social, uma realidade que se desenvolve através do espaço e do tempo* [...]", uma criação cultural humana para a vida em sociedade.⁸

Não temos notícia de que, apesar de todas as tentativas, apreender tal objeto de estudo, em sua integral complexidade cultural, tenha sido um objetivo logrado com êxito. TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR aduz os riscos de cair-se numa visão reducionista do fenômeno, seja através de axiologismos, moralismos,

⁴ Sobre diversos posicionamentos sobre o direito, veja-se: MIGUEL REALE, **Filosofia do Direito**, p. 410-496, *passim*; TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, **Introdução ao Estudo do Direito**, p. 56-82.

⁵ **El Concepto de Derecho**, p. 1. As citações diretas extraídas de obras em língua estrangeira foram livremente traduzidas pelo autor dessa dissertação. Manter-se-á a versão sem tradução em nota de rodapé: "*Pocas preguntas referentes a la sociedad humana han sido formuladas con tanta persistencia y respondidas por pensadores serios de maneras tan diversas, extrañas, y aun paradójicas, como la pregunta "¿qué es derecho?". Aunque limitemos nuestra atención a la teoría jurídica de los últimos ciento cincuenta años, y dejemos a un lado la especulación clásica y medioeval acerca de la "naturaleza" del derecho, nos daremos con una situación que no encuentra paralelo en ningún otro tema estudiado en forma sistemática como disciplina académica autónoma. [...]*".

⁶ *Id.*

⁷ Veja-se, exemplificativamente: LOURIVAL VILANOVA, **Escritos Jurídicos e Filosóficos**, v. 1, p. 1-3; MIGUEL REALE, **Filosofia...**, *op. cit.*, p. 497-498; TÁREK MOYSÉS MOUSSALEM, **Fontes do Direito Tributário**, p. 30-32; ROBSON MAIA LINS, **Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária**, p. 48; TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, **Introdução...**, *op. cit.*, p. 31; MARIA HELENA DINIZ, **A Ciência Jurídica**, p. 4; CLARICE VON OERTZEN DE ARAÚJO, **Semiótica do Direito**, p. 20.

⁸ **Introdução à filosofia**, p. 55. Veja-se também: **Filosofia...**, *op. cit.*, p. 219. Cultura pode ser definida como o "[...] *cabedal de bens objetivados pelo espírito humano, na realização de seus fins específicos*". Cf. **Filosofia...**, *op. cit.*, p. 217. Na cultura inclui-se o direito. E entre as ciências culturais, cuja nota é a compreensão, valorativas por natureza, inclui-se a Ciência do Direito. Veja-se também: LOURIVAL VILANOVA, **Escritos...**, *op. cit.*, v.1., p. 47.

normativismos *etc.*⁹

De qualquer modo, parece-nos vital o estabelecimento de um sistema de referência para que seja possível qualquer análise, pois, como alertou GOFFREDO TELLES JÚNIOR, reiterado por PAULO DE BARROS CARVALHO, “[...] *sem sistema de referência, o conhecimento é desconhecimento*”.¹⁰

É o que intentaremos realizar neste capítulo. Todavia, desde já esclarecemos que as conclusões doravante expostas não terão caráter de afirmação ontológica quanto ao que é o direito, o que, em realidade, como afirmou EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, parece-nos inalcançável cientificamente.¹¹

1.1.2 O CORTE EPISTEMOLÓGICO PROPOSTO

Como a intenção que nos move é que a análise a que nos propomos ultrapasse a mera – ainda que segura – superfície, entendemos que a incerta jornada exige um corte epistemológico, que permita ao menos satisfatórios resultados.

Não se pode olvidar, contudo, que “[...] *todo conhecimento é redutor da realidade*”.¹² Assim, diante da riqueza e complexidade do objeto de estudo, qualquer corte proposto é, evidentemente, reducionista em relação a todos os matizes em que se poderia apreender o objeto da gnose.

Feito o alerta, deixamos claro que buscaremos analisar o direito “*hic et nunc*”, intentando realizar uma teoria pura, que afirme como o direito é e não como deveria ser.¹³ Tal visão tem por fundamento a teoria pura do direito predicada por HANS KELSEN, que,

Como teoria, quer única e exclusivamente conhecer o seu próprio objeto. Procura responder a esta questão: o que é e como é o Direito? Mas já não

⁹ **Teoria da Norma Jurídica**, p. 5.

¹⁰ GOFFREDO TELLES JUNIOR, **O Direito Quântico**: ensaio sobre o fundamento da ordem jurídica, p. 284-285; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário**: fundamentos jurídicos da incidência, p. 2.

¹¹ **Lançamento Tributário**, p. 27.

¹² *Id.*

¹³ “A definição de Direito, que aqui adotamos, não coincide com a de justiça. A norma fundamental está na base do Direito como ele é (Direito positivo), não do Direito como deveria ser (o Direito justo).” Cf. NORBERTO BOBBIO, **Teoria do Ordenamento Jurídico**, p. 67.

lhe importa a questão de saber como deve ser o Direito, ou como deve ele ser feito. É ciência jurídica e não política do Direito.¹⁴

Tal teoria tem por princípio metodológico excluir, da ciência do Direito, “[...] *todos os elementos que lhe são estranhos*”.¹⁵ Como bem afirma ALF ROSS, essa pureza tem duplo sentido: livrar o direito de toda ideologia moral ou política, assim como de “[...] *todo vestígio de sociologia* [...]”; ou, como aduz TÁREK MOYSÉS MOUSSALEM, em tal análise “[...] *nada importa fora, antes, depois, acima ou abaixo* [...]” do estritamente jurídico.¹⁶ Com isso, reduz-se o direito ao seu elemento nuclear: a norma jurídica.

KELSEN, como recorda RECASÉNS SICHES, influenciou tanto a Ciência Jurídica que, “[...] *hoje em dia, só há duas posições nítidas: a favor de Kelsen ou contra ele*”; ROSS, enfático, afirma que a Teoria Pura do Direito foi “[...] *a mais importante contribuição à filosofia do direito do século [XX]*”, expressão semelhante à utilizada por REALE; NORBERTO BOBBIO assevera que é “[...] *justo considerá-lo um dos mais autorizados juristas de nossa época* [...]”, opinião também compartilhada por BARROS CARVALHO.¹⁷ Vamos bem acompanhados, portanto.

Não há dúvida de que se trata de uma visão ligada ao positivismo jurídico, que, ressalve-se, não possui ligação com o positivismo filosófico, salvo o fato de que alguns adeptos de tal teoria eram também positivistas no segundo sentido.¹⁸ Na realidade, o positivismo jurídico,

¹⁴ HANS KELSEN, **Teoria Pura do Direito**, p. 1.

¹⁵ *Id.*

¹⁶ ALF ROSS, **Direito...**, *op. cit.*, p. 25; TÁREK MOYSÉS MOUSSALEM, **Fontes...**, *op. cit.*, p. 24. Veja-se também: MARIA HELENA DINIZ, **A Ciência...**, *op. cit.*, p. 14. Ressalte-se que diversos autores afirmam inexistir neutralidade político-ideológica na teoria kelseniana do Direito, como por exemplo, LUIZ FERNANDO COELHO, além de ter sido ela tachada, por REALE, de “[...] *lídimo representante do liberalismo relativista e cético*”. Cf. LUIZ FERNANDO COELHO, Positivismo e neutralidade ideológica em Kelsen, *in*: LUIZ REGIS PRADO e MUNIR KARAM, **Estudos de Filosofia do Direito: uma visão integral da obra de Hans Kelsen**, p. 46-57; MIGUEL REALE, **Filosofia...**, *op. cit.*, p. 474. CAMPILONGO recorda que durante a década de 50, na Europa, e na de 70, no Brasil, houve forte rotulação do positivismo jurídico como politicamente conservador, apesar de Kelsen ter sido um “[...] *democrata convicto e adversário de nazistas e fascistas*”, que, por sua vez, eram refratários ao positivismo. CELSO FERNANDES CAMPILONGO, Kelsen, o positivismo e o ensino do Direito nos anos 70, *in*: EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI [Coord.], **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**, p. 335-336. Veja-se, também, sobre o tema: NORBERTO BOBBIO, **O Positivismo Jurídico: lições de filosofia do Direito**, p. 225.

¹⁷ RECASÉNS SICHES, **Direcciones Contemporáneas del Pensamiento Jurídico**, p. 47, *apud* OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO, **Natureza Jurídica do Estado Federal**, p. 44; ALF ROSS, **Direito...**, *op. cit.*, p. 25; MIGUEL REALE, A visão integral do Direito em Kelsen, *in*: LUIZ REGIS PRADO e MUNIR KARAM, **Estudos de Filosofia...**, *op. cit.*, p. 16; NORBERTO BOBBIO, **Teoria do Ordenamento...**, *op. cit.*, p. 21; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Teoria da Norma Tributária**, p. 41.

¹⁸ NORBERTO BOBBIO, **O Positivismo...**, *op. cit.*, p. 15.

[...] em suas origens (que se encontram no início do século XIX) nada tem a ver com o positivismo filosófico – tanto é verdade que, enquanto o primeiro surge na Alemanha, o segundo surge na França. A expressão “positivismo jurídico” deriva da locução direito positivo contraposta àquela de direito natural.¹⁹

BOBBIO esclarece que o positivismo jurídico possui três aspectos diferentes, e que a assunção de um deles não implica, necessariamente, a aceitação dos demais.²⁰ São eles: a) positivismo como método para o estudo do direito; b) como teoria do direito; e c) como ideologia do direito.²¹

Ressaltamos que, para os fins do presente trabalho, adotaremos a primeira acepção de positivismo jurídico, tão somente, já que “[...] *é necessário adotá-lo se se quer fazer ciência jurídica ou teoria do direito. Se não for adotado, não se fará ciência, mas filosofia ou ideologia do direito.*”²²

Apesar da riqueza metodológica, trata-se de posicionamento visto com reserva por parcela dos juristas, que colocam a teoria kelseniana, como afirma ALFREDO AUGUSTO BECKER, “[...] *num halo de desconfiança* [...]”, pois, como recorda TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, “[...] *por seu caráter restritivo [...] recebe a objeção de empobrecer o universo jurídico*”.²³ Respeitando as visões contrárias, recordamos o que BECKER diz aos críticos da teoria normativista do direito: “[...] *cumprido desde logo advertir que a teoria jurídica normativista de KELSEN não é aquilo que o leitor está pensando (‘vazio e árido formalismo’), nem aquilo que ele tem ouvido da maioria dos críticos de KELSEN*”; ou ainda, o que diz REALE, ao afirmar que a “[...] *teoria kelseniana jamais foi formalista, no sentido ingênuo desta palavra.*”²⁴

Neste momento, uma conceituação de direito e de norma seria bem-vinda, mas, para tanto, convém recordar o que TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR aduz, em relação aos conceitos linguísticos, relatando a existência das teorias

¹⁹ NORBERTO BOBBIO, **O Positivismo...**, *op. cit.*, p. 15.

²⁰ *Ibid.*, p. 234. Aclarando, a aceitação do primeiro não implica os demais, e do segundo, não implica o do terceiro. A recíproca não é, no entanto, verdadeira.

²¹ **O Positivismo...**, *op. cit.*, p. 234. Veja-se também: GENARO R. CARRIÓ, **Notas...**, *op. cit.*, p. 325-328.

²² NORBERTO BOBBIO, **O Positivismo...**, *op. cit.*, p. 238. E como recorda BORGES, trata-se de “*uma questão de mera decisão doutrinária optar ou não pelo positivismo metodológico no estudo do mundo jurídico. Metodológico, precisamente porque não elimina outros campos de investigação e pesquisa. Porque há outros saberes que a decisão pelo positivismo jurídico-metodológico não exclui.* [...]” Cf. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, **Obrigação Tributária: uma introdução metodológica**, p. 3.

²³ ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria Geral do Direito Tributário**, p. 63; TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, **Introdução...**, *op. cit.*, p. 101.

²⁴ ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 63; MIGUEL REALE, *A visão integral do Direito em Kelsen...*, *op. cit.*, p. 19.

“essencialista” e “convencionalista”:

[...] Abstração feita dos diferentes matizes que de cada concepção de língua pudesse ser apresentada, notamos, sobretudo entre os juristas, uma concepção correspondente à chamada teoria essencialista. Trata-se da crença de que a língua é um instrumento que designa a realidade, donde a possibilidade de os conceitos lingüísticos refletirem uma presumida essência das coisas. [...]

Os autores jurídicos, em sua maioria, têm uma visão conservadora da teoria da língua, sustentando, em geral, no que se refere aos objetos jurídicos a possibilidade de definições reais, isto é, a idéia de que a definição de um termo deve refletir, por palavras, a coisa referida. [...]

Ao enfoque essencialista da língua se opõe uma concepção convencionalista, em geral defendida hoje pela chamada filosofia analítica [...]. A língua é vista como um sistema de signos, cuja relação com a realidade é estabelecida arbitrariamente pelos homens. Dado este arbítrio, o que deve ser levado em conta é o uso (social ou técnico) dos conceitos [...]. Se nos atemos ao uso, toda e qualquer definição é nominal (e não real), isto é, definir um conceito não é a mesma coisa que descrever uma realidade, pois a descrição da realidade depende de como definimos o conceito e não o contrário. [...] [sic].²⁵

Quanto às formas de definição, afirma o autor:

[...] Se a definição de uma palavra se reporta a um uso comum, tradicional e constante, falamos de uma definição lexical. Esta definição será verdadeira se corresponde àquele uso. [...] Definições lexicais admitem, pois, os valores verdadeiro/falso. Nem sempre, porém, uma palavra se presta à definição deste tipo. Ou porque o uso comum é muito impreciso ou porque é imprestável, por exemplo, para uma investigação mais técnica. Nestes casos, podemos definir de forma estipulativa, isto é, propomos um uso novo para o vocábulo, fixando-lhe arbitrariamente o conceito. [...]

Quando esta estipulação, em vez de inovar totalmente, [...] escolhe um dos usos comuns, aperfeiçoando-o, [...] então falamos em redefinição. [...] As estipulações e as redefinições não podem ser julgadas pelo critério da verdade, mas sim pelo da sua funcionalidade, o que depende, obviamente, dos objetivos de quem define. [...] ²⁶

Trata-se de distinção que remonta às teses defendidas por Crátilo e Hermógenes no famoso diálogo de PLATÃO.²⁷ Abraçaremos, no presente trabalho, uma concepção convencionalista da linguagem, tal qual Hermógenes, e as definições realizadas terão cunho estipulativo e, desse modo, arbitrário.

Em conclusão, no presente trabalho, intentaremos realizar um estudo científico dogmático do Direito. Desse modo, é vital a lição de REALE, no sentido de que toda ciência tem um objeto material, um objeto formal e um método de análise,

²⁵ TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, *Introdução...*, *op. cit.*, p. 34-36.

²⁶ *Ibid.*, p. 36-37.

²⁷ **Platão**. Cratylus, in: **The Dialogues of Plato in 5 volumes**, vol. 1, disponível em: http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/0131-1_eBk.pdf, acesso em: 31 jul. 2009. Veja-se também: ROMAN JAKOBSON, **Lingüística e Comunicação**, p. 101-102.

ainda que haja discussões sobre a efetiva separação entre o método e o objeto formal.²⁸ O objeto material do presente trabalho, que é o dado-do-mundo sobre o qual se debruça o cientista, já foi especificado acima: trata-se do ordenamento jurídico pátrio, sujeito a um arbitrário corte que se limita a separar, do todo, a parcela referente ao SIMPLES Nacional.

Estabelecidas tais premissas, entendemos necessário um pacto semântico, que demonstre como o objeto de estudo, o direito, será aqui observado, para que tenhamos, com clareza, o objeto formal e o método a serem utilizados, o que é o objeto da próxima seção.²⁹

1.2 O DIREITO: UM PACTO SEMÂNTICO

1.2.1 O DIREITO EM SEU ASPECTO NORMATIVO

1.2.1.1 Da norma ao ordenamento

Como ponto de partida epistemológico, fixamos que o átomo deste fenômeno cultural chamado “direito” é a norma jurídica, e sobre ela convém que enunciemos algumas palavras. Nesse sentido, numa primeira aproximação,

²⁸ TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, **Introdução...**, *op. cit.*, p. 57.

²⁹ Desde já se reitera que a visão aqui defendida não esgota as possibilidades de visão sobre a realidade jurídica. Definições diversas de norma jurídica, assim como diferentes aproximações científicas ou filosóficas sobre o Direito, ainda que de forma accidental, poderão ser encontradas nos seguintes trabalhos, citados de forma exemplificativa: ALF ROSS, **Direito...**, *op. cit.*, *passim*; TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, **Introdução...**, *op. cit.*, *passim*; TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 6-7, especialmente; MIGUEL REALE, **Filosofia...**, *op. cit.*, p. 509 e ss; **Teoria Tridimensional do Direito**, p. 117-128, 147-156, *passim*; BOAVENTURA DE SOUZA SANTOS, **A crítica da razão indolente**: contra o desperdício da experiência, *passim*; GOFFREDO TELLES JUNIOR, **O Direito Quântico...**, *op. cit.*, *passim*; MARCELO NEVES, **Teoria da Inconstitucionalidade das Leis**, *passim*; LÊNIO LUIZ STRECK, **Hermenêutica Jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do Direito, *passim*; ARNO MELO SCHLICHTING, **O Estudo, a Ciência e a Teoria Geral do Direito (Introdução)**: uma abordagem Ético-moral/Lógico-filosófica, *passim*; CRISTIANO CARVALHO, A análise econômica do Direito Tributário, *in*: CONGRESSO DO IBET, V. **Direito Tributário, Linguagem e Método**: as grandes disputas entre jurisprudência e dogmática na experiência brasileira atual, p. 173-205; JOÃO LUIZ MARTINS ESTEVES, **Direitos Fundamentais Sociais no Supremo Tribunal Federal**, *passim*; JOSÉ AUGUSTO MOREIRA DE CARVALHO, **Introdução à Teoria dos Jogos no Direito**, p. 213-234; MARÇAL JUSTEN FILHO, Sistema Constitucional Tributário: uma aproximação ideológica, **RIP**, n. 2, p. 77-92; CLAUS-WILHELM CANARIS, **Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito**, p. 27, especialmente; CHAÏM PERELMAN, **Lógica Jurídica**, *passim*; LUIS ALBERTO WARAT, **O Direito e sua linguagem**, *passim*; LUIZ FERNANDO COELHO, **Teoria Crítica do Direito**, *passim*; *Positivismo e neutralidade ideológica em Kelsen...*, *op. cit.*, p. 61-62; LÉDIO ROSA DE ANDRADE, **Introdução ao Direito Alternativo Brasileiro**, *passim*; CELSO LUDWIG, **Para uma filosofia jurídica da libertação**: paradigmas da filosofia, filosofia da libertação e direito alternativo, p. 188-221, em especial.

podemos afirmar que o direito é um conjunto de normas, ou, como afirma BOBBIO, “[...] *a experiência jurídica é uma experiência normativa*”.³⁰

As dissensões sobre o conceito de norma vêm de longa data.³¹ Todavia, não é de qualquer elemento “norma” que o conjunto “direito” é formado. É somente de normas predicadas como jurídicas, que são espécie de um gênero bem mais amplo. E antes de verificar como ganham o adjetivo, consideramos de bom alvitre conceituar o que se inclui no gênero “norma”.

Temos por certo que existem várias espécies de normas, dentre as quais se podem citar as de cunho moral, as sociais, de etiqueta, de boa educação, as religiosas, as jurídicas *etc.*³²

Uma característica basilar da realidade normativa consiste em que ela não se encontra no mundo do ser, mas sim no do dever-ser.³³ O mundo do ser é marcado pelo princípio da causalidade: em sequência linear infinita, em qualquer das direções, uma causa leva a um efeito que é causa para mais um efeito, e assim por diante.³⁴

O espírito humano, todavia, costuma ir além das coisas como são, posicionando-se perante a realidade de modo a valorar os **objetos reais**, algo que se dá dentro de processos psicológicos. Criam-se **objetos ideais**, os valores³⁵:

³⁰ **Teoria da Norma Jurídica**, p. 23. Veja-se: HANS KELSEN, **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 5, 33; **Teoria Geral do Direito e do Estado**, p. 5.

³¹ Sobre isso, veja-se: NORBERTO BOBBIO, **Teoria da Norma...**, *op. cit.*, p. 105-108, *passim*; SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária**, p. 34. FERRAZ JUNIOR assevera a existência de três diferentes conceitos de norma jurídica: norma-proposição, norma-prescrição e norma-comunicação. Cf. **Introdução...**, *op. cit.*, p. 102-103.

³² NORBERTO BOBBIO, **Teoria da Norma...**, *op. cit.*, p. 25; ALF ROSS, **Direito...**, *op. cit.*, p. 84-90.

³³ “A distinção entre ser e dever-ser não pode ser mais aprofundada. É um dado imediato da nossa consciência. Ninguém pode negar que o enunciado: *tal coisa é* – ou seja, o enunciado através do qual descrevemos um ser fático – se distingue essencialmente do enunciado: *algo deve ser* – com o qual descrevemos uma norma – e que da circunstância de algo ser não se segue que algo deva ser, assim como da circunstância de que algo deve ser se não segue que algo seja.” Cf. HANS KELSEN, **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 6. Veja-se também: ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 59.

³⁴ TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, **Introdução...**, *op. cit.*, p. 188. Veja-se também: LOURIVAL VILANOVA, **Causalidade e Relação no Direito**, p. 62.

³⁵ Segundo os ensinamentos de MIGUEL REALE, o valor possui como características: a polaridade – a ele sempre se contrapõe um desvalor –; a implicação – pois nenhum deles se realiza sem influir de alguma forma na realização dos demais –; a referibilidade – todo valor tem um sentido, vale no sentido de algo e para alguém –; a preferibilidade – pois envolve sempre uma orientação teleológica –; a incomensurabilidade – não é quantificável –; a graduação hierárquica – ordenam-se preferencialmente os valores –; a objetividade – sempre na história, mas é objetividade relativa, pois os valores não existem em si e de “per se”, mas com referência a um sujeito –; a historicidade – os

Da mesma forma que dizemos que “ser é o que é”, temos que dizer que o “valor é o que vale”. [...] Ou vemos as coisas enquanto elas são, ou as vemos enquanto valem; e, porque valem, devem ser. [...] Costumamos dizer, recorrendo a metáfora, que ser e dever ser são como que olho esquerdo e olho direito que, em conjunto, nos permitem “ver” a realidade, discriminando-a em suas regiões e estruturas, explicáveis segundo dois princípios fundamentais, que são o de causalidade e o de finalidade.³⁶

Eis aqui o surgimento do mundo ideal, racional, do dever-ser, flagrado exatamente na valoração dos objetos do mundo do ser.³⁷ Com esse dado axiológico, dão-se finalidades às coisas, que deixam de ser o que simplesmente são: são o que devem ser. Como aponta JOHANNES HESSEN, “*Todo o dever-ser se funda num valor [...] e não inversamente. Não é o dever-ser que nos dá o fundamento do valor; é o valor que nos dá o fundamento do dever-ser*”.³⁸

O mundo do ser e o do dever-ser são dois mundos irreduzíveis entre si.³⁹ Mas isto não significa que não se relacionem:

Diz-se: um ser pode corresponder a um dever-ser, o que significa que algo pode ser da maneira como deve-ser. Afirma-se, por outro lado, que o dever-ser é “dirigido” a um “ser”. A expressão: “um ser corresponde a um dever-ser” não é inteiramente correta, pois, não é o ser que corresponde ao dever-ser, mas é aquele “algo”, que por um lado “é”, que corresponde àquele “algo”, que, por outro lado, “deve ser” e que, figurativamente, pode ser designado como conteúdo do ser ou como conteúdo do dever-ser.⁴⁰

No que tange ao mundo do dever-ser, não se pode falar de causalidade no mesmo sentido utilizado no mundo do ser, sendo melhor falar de imputação:

Tal-qualmente uma lei natural, também uma proposição jurídica liga entre si dois elementos. Porém, a ligação que se exprime na proposição jurídica tem um significado completamente diferente daquela que a lei natural descreve, ou seja, a da causalidade. Sem dúvida alguma que o crime não é ligado à pena [...] como uma causa é ligada ao seu efeito. Na proposição jurídica não se diz, como na lei natural, que, quando A é, B é, mas que, quando A é, B deve ser, mesmo quando B, porventura, efetivamente não seja. O ser o significado da cópula ou ligação dos elementos na proposição jurídica diferente do da ligação dos elementos na lei natural resulta da circunstância

valores são algo que o homem realiza em sua existência e que possui diversas expressões através do tempo –; e a inexauribilidade – o valor não se reduz ao real nem pode com ele coincidir integralmente –. Cf. **Filosofia...**, *op. cit.*, p. 189-208, *passim*.

³⁶ MIGUEL REALE, **Filosofia...**, *op. cit.*, p.187-188.

³⁷ “*Altera-se o mundo físico mediante o trabalho e a tecnologia, que o potencializa em resultados. E altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem das normas do Direito.*” Cf. LOURIVAL VILANOVA, **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**, p. 42.

³⁸ **Filosofia dos Valores**, p. 84.

³⁹ “*Opero sobre a premissa de que não se transita, livremente, sem solução de continuidade, do dever-ser para o mundo do ser. Aquilo que se pretende comunicar com a expressão ‘altera a conduta’ é a formação de um crescente estímulo para que os comportamentos sejam modificados.*” Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 8. Sobre o tema, veja-se, além do trecho citado: NORBERTO BOBBIO, **Teoria da Norma...**, *op. cit.*, p. 83.

⁴⁰ HANS KELSEN, **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 6-7. Veja-se também: **Teoria Geral das Normas**, p. 34.

de a ligação na proposição jurídica ser produzida através de uma norma estabelecida pela autoridade jurídica – através de um ato de vontade, portanto -, enquanto que a ligação de causa e efeito, que na lei natural se afirma, é independente de qualquer intervenção dessa espécie.⁴¹

Para transformar o mundo do ser, no sentido da realização de tais valores, surgem as normas.⁴² São elas nada mais que proposições que têm por finalidade regular a conduta humana para uma determinada finalidade.⁴³ Desde já, esclarece-se que “proposição”, aqui, é entendida como “[...] *um conjunto de palavras que possuem um significado em sua unidade*”, ideia que trabalharemos mais a fundo em outro momento.⁴⁴

Há normas, no entanto, que são caracterizadas pela necessária previsão de sanção, ou pela “resposta à violação”, nos dizeres de BOBBIO.⁴⁵ Enquanto nas normas morais pode-se falar da pouca eficaz “sanção puramente interior” – ou, como afirma Kelsen, num sentido transcendental –, nas normas sociais há diversos níveis de “sanção externa”, ou seja, quando a resposta à violação de alguma norma advém de outrem.⁴⁶

Para chegarmos às normas jurídicas, convém ultrapassar a primeira aproximação que havíamos realizado em relação ao Direito. É que, como visto, até

⁴¹ HANS Kelsen, **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 86-87. Veja-se também; **Teoria Geral das Normas**, p. 31-32; LOURIVAL VILANOVA, **Causalidade...**, *op. cit.*, p. 8; **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**, p. 99; MARIA HELENA DINIZ, **A Ciência...**, *op. cit.*, p. 27; JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, **Obrigação Tributária...**, *op. cit.*, p. 4.

⁴² “O Direito é um dos possíveis caminhos para viabilizar a realização de valores, uma vez que tem mecanismos para tanto. Compõem o ordenamento jurídico as normas jurídicas que trazem o instrumento da sanção e, por meio do Estado, possibilitam punir os comportamentos que não realizam valores indicados e que se quer preservar. Para tanto, é necessário que os valores presentes nas relações humanas sejam valores jurídicos. É possível trazer os valores e desvalores do plano fático das relações humanas, onde é vivenciado, ao plano jurídico. O meio será percorrer o processo de positivação, ou seja, produzir normas jurídicas em cuja estrutura sintática estarão identificadas as condutas que realizem valores (condutas jurídicas) e as que realizam desvalores (condutas antijurídicas).” Cf. MARLENE KEMPFER BASSOLI, A tributação e direitos fundamentais que realizam os valores da liberdade, igualdade e solidariedade, **Argumentum**, n. 5, p. 102. A citação trata da norma jurídica, e não das normas em geral, mas serve bem para confirmação da ideia acima exposta.

⁴³ HANS Kelsen, **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 33; **Teoria Geral das Normas**, p. 34, 38; NORBERTO BOBBIO, **Teoria da Norma...**, *op. cit.*, p. 26. De se notar que nem sempre foi assim, pois foi comum a prescrição de condutas a animais e a coisas inanimadas. Nesse sentido, veja-se: HANS Kelsen, **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 34; **Teoria Geral das Normas**, p. 113-114.

⁴⁴ NORBERTO BOBBIO, **Teoria da Norma...**, *op. cit.*, p. 73. Sobre a dificuldade na conceituação de proposição, veja-se: CEZAR A. MORTARI, **Introdução à Lógica**, p. 13-14. Veja-se os itens 1.2.1.3 e 1.2.1.4, *infra*.

⁴⁵ **Teoria da Norma...**, *op. cit.*, p. 154-162, *passim*.

⁴⁶ *Ibid.*, p. 154-157, *passim*; HANS Kelsen, **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 28-35, *passim*; **Teoria Geral do Direito...**, *op. cit.*, p. 23.

aqui, nada há de diverso entre uma norma social e uma norma jurídica.⁴⁷ Não é na norma em si que se poderia chegar à distinção necessária. O ponto fulcral, parece-nos, é a resposta ao questionamento: Quem põe a norma?

Ou seja, o elemento específico que distingue a norma jurídica do gênero a que pertence é sua relação de pertinencialidade com o ordenamento jurídico, vale dizer, sua validade. Se a norma obedece às regras de pertinência ao ordenamento jurídico, observada as determinações de normas de superior hierarquia, possui o predicado de jurídica.⁴⁸

Com isso, nessa segunda aproximação, chegamos ao conceito de norma como uma **proposição que visa regular a conduta humana**, sendo a norma jurídica aquela que **possui uma relação de pertinencialidade a um dado ordenamento jurídico**.⁴⁹

O problema é que, aqui, chega-se a uma petição de princípio. Se o direito é um conjunto de normas jurídicas, e normas jurídicas são aquelas normas postas por quem o direito autoriza, chegamos a uma circularidade sem solução, um “[...] *círculo vicioso* [...]”, nos dizeres de BOBBIO.⁵⁰

Um início de distinção entre as normas jurídicas e as demais normas sociais pode ser encontrada na forma de sanção. Kelsen afirma que a sanção nitidamente jurídica é realizada dentro da sociedade, “[...] *mas também são executadas por homens, membros da sociedade, e que, por isso, podem ser designadas como sanções socialmente imanentes*.”⁵¹ Desse elemento da norma jurídica advém uma das notas marcantes de um ordenamento jurídico, que é a sua coercitividade:

Uma outra característica comum às ordens sociais a que chamamos Direito é que elas são ordens coativas, no sentido de que reagem contra as situações consideradas indesejáveis, por serem socialmente perniciosas – particularmente contra condutas humanas indesejáveis – com um ato de coação, isto é, com um mal – como a privação da vida, da saúde, da liberdade, de bens econômicos e outros –, um mal que é aplicado ao destinatário mesmo contra sua vontade, se necessário empregando até a força física – coativamente, portanto.⁵²

⁴⁷ Veja-se: NORBERTO BOBBIO, **Teoria da Norma...**, *op. cit.*, p. 145-147.

⁴⁸ HANS Kelsen, **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 261. Sobre o Estado, veja-se *infra*, subseção 1.3.1, p. 59.

⁴⁹ A expressão “ordenamento jurídico” será aqui utilizada como sinônimo de “direito”.

⁵⁰ **Teoria do Ordenamento...**, *op. cit.*, p. 22.

⁵¹ **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 31; **Teoria Geral do Direito...**, *op. cit.*, p. 25-28, *passim*.

⁵² HANS Kelsen, **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 35.

Ocorre que, como visto, há normas sociais que também são dotadas de sanção externa.⁵³ BOBBIO afirma que é norma jurídica aquela dotada de sanção externa institucionalizada, ou seja, a que é “[...] *regulada, em geral, com as mesmas formas e através das mesmas fontes de produção das regras primárias*”.⁵⁴ Concordamos com a afirmação do jurista italiano, mas, diferente dele, para quem a “[...] *presença de normas não sancionadas em um ordenamento jurídico é um fato incontestável* [...]”, consideramos que **toda norma jurídica possui sanção**.⁵⁵

Com clareza, expõe BARROS CARVALHO:

[...] existe norma sem sanção? E a resposta é esta: absolutamente, não. Aquilo que há são enunciados prescritivos sem normas sancionatórias que lhes correspondam, porque estas somente se associam a outras normas jurídicas prescritoras de deveres. Caso imaginássemos uma prestação estabelecida em regra sem a respectiva sanção jurídica e teríamos resvalado para o campo de outros sistemas de normas, como o dos preceitos morais, religiosos, etc.⁵⁶

E o que é, afinal, a sanção? Kelsen afirma que “[...] *são os atos de coerção que são estatuídos contra uma ação ou omissão determinada pela ordem jurídica*”.⁵⁷

Kelsen traz interessantes passagens acerca de uma “sanção premial”, que seria, por exemplo, a outorga de títulos e prêmios a alguém que agiu de forma considerada valiosa para a comunidade e conforme uma determinada previsão do direito.⁵⁸ Consideramos, de qualquer modo, perfeitamente possível a adoção de uma noção ampla de sanção que inclui a anulação de um ato, por exemplo.⁵⁹

O pensamento de BOBBIO fica mais claro quando foca, em vez da norma

⁵³ Ressalta BARROS CARVALHO que “*De fato, o Direito é essencialmente coativo, porém não é esse seu aspecto individualizador, já que outros sistemas normativos também são coativos*”. Cf. **Teoria da Norma...**, *op. cit.*, p. 33.

⁵⁴ **Teoria da Norma...**, *op. cit.*, p. 160.

⁵⁵ *Ibid.*, p. 166. De qualquer modo, referido autor considera a sanção como elemento constitutivo do direito, quando tomado o ordenamento jurídico como um todo. Cf. *Ibid.*, p. 167.

⁵⁶ **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 21. Veja-se também: HANS Kelsen, **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 56-60; **Teoria Geral do Direito...**, *op. cit.*, p. 41.

⁵⁷ **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 121. Veja-se também: **Teoria Geral do Direito...**, *op. cit.*, p. 71.

⁵⁸ **Teoria Geral das Normas**, p. 172-173. Veja-se também: **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 28-29. Sobre a plurivocidade do termo “sanção”, e a possibilidade de “sanção premial”, veja-se também: LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ, **Sujeição Passiva Tributária**, p. 45-48.

⁵⁹ GAMA considera que a declaração de inconstitucionalidade seria uma sanção pelo descumprimento de uma norma de competência, por exemplo, o que corrobora o aqui afirmado. Cf. TÁCIO LACERDA GAMA, **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**, p. 90-91. No mesmo sentido: GERALDO ATALIBA, **Hipótese de incidência tributária**, p. 44. Em sentido contrário, veja-se: HART, **El concepto...**, *op. cit.*, p. 40-52, *passim*.

jurídica, o problema do ordenamento jurídico.⁶⁰ Como afirma, quando se chega à noção de norma jurídica como aquela que é dotada de sanção generalizada, “[...] *somos constrangidos a deixar a norma e abraçar o ordenamento*”.⁶¹

Afinal se a norma jurídica é a que possui sanção institucionalizada, isso significa que deve haver uma instituição, uma organização, um ordenamento jurídico completo, e que a definição de norma jurídica se simplifica: é aquela norma que pertence ao ordenamento jurídico.⁶² No mesmo sentido, TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, ao afirmar que “[...] *a validade de uma norma depende do ordenamento no qual está inserida*.”⁶³ Dessarte, o termo “direito” “[...] *indica um tipo de sistema normativo, não um tipo de norma*”.⁶⁴

Deixamos claro que, no conceito de norma jurídica aqui adotado, incluem-se tanto as gerais e abstratas, quanto as individuais e concretas. Aquelas, dirigidas a um número indeterminado de sujeitos e com a previsão não individualizada de um fato, enquanto que estas, dirigidas a um ou mais indivíduos identificados e com a previsão de “[...] *conduta especificada no espaço e no tempo* [...]”, como uma sentença judicial, por exemplo.⁶⁵ Kelsen, com clareza, expõe:

[...] não há dúvida de que o Direito não consiste apenas em normas gerais. O Direito inclui normas individuais, i.é., normas que determinam a conduta de um indivíduo em uma situação irrepetível e que, portanto, são válidas apenas para um caso particular e podem ser aplicadas apenas uma vez.⁶⁶

Importa ainda recordar que as normas possuem quatro âmbitos de validade: o pessoal, o material, o espacial e o temporal, como afirma Kelsen.⁶⁷ Afinal, visam elas regular a conduta humana, que é limitada espaço-temporalmente e, ademais, necessitam dizer quem deve fazer e o que deve ser feito.

Não há dúvida de que o corte aqui realizado quanto ao conceito de

⁶⁰ Sobre a pouca atenção que a Ciência Jurídica deu ao tema do “ordenamento”, focando sempre em primazia a questão da “norma”, veja-se: NORBERTO BOBBIO, **Teoria do Ordenamento...**, *op. cit.*, p. 20.

⁶¹ NORBERTO BOBBIO, **Teoria do Ordenamento...**, *op. cit.*, p. 27.

⁶² *Ibid.*, p. 27-28, *passim*. Instituição é definida pelo autor como “[...] *um grupo social organizado* [...]”. Cf. *Ibid.*, p. 163. Veja-se também: TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, **Introdução...**, *op. cit.*, p. 107-115, *passim*.

⁶³ **Introdução...**, *op. cit.*, p. 174.

⁶⁴ NORBERTO BOBBIO, **Teoria do Ordenamento...**, *op. cit.*, p. 31.

⁶⁵ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 33. Veja-se também: HANS Kelsen, **Teoria Geral das Normas**, p. 195-196. Não aprofundaremos a distinção existente também em relação a normas gerais e concretas *etc*.

⁶⁶ **Teoria Geral do Direito...**, *op. cit.*, p. 53. Veja-se também: **Teoria Geral das Normas**, p. 10-12.

⁶⁷ **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 13-16; **Teoria Geral das Normas**, p. 183-186, *passim*.

norma e de ordenamento jurídico, possui natureza estritamente formal ou estrutural, ou seja, não se leva em conta seu conteúdo.⁶⁸ Vale dizer, relega-se todo um mundo de conjecturas sobre tal dado-de-fato, mas não se busca, com isso, qualquer formalismo ético – ou seja, não se busca equiparar o justo à conformidade com a lei – ou jurídico – isto é, que o direito somente prescreve formas de atuação, e não o conteúdo do agir humano –, como já explanado, mas, tão somente, um formalismo científico, na esteira de BOBBIO.⁶⁹

1.2.1.2 Estrutura da norma jurídica

Na seção anterior, afirmamos que a norma jurídica é uma proposição prescritiva. Convém aprofundarmos um pouco esse ponto, utilizando-nos de recursos da Lógica.⁷⁰

A Lógica aponta o tipo mais comum de proposição, que é aquela formada por um sujeito e um predicado, o chamado “juízo.”⁷¹ É de se notar que “proposição” e “enunciado” não se confundem: o enunciado “[...] *é a forma gramatical e lingüística pela qual um determinado significado é expresso.*”⁷² Com isso, é fácil verificar que uma mesma proposição pode ser trazida por diferentes enunciados, e um mesmo enunciado pode dar azo a diferentes proposições.⁷³ Nesse sentido, afirma BARROS CARVALHO:

Emprego aqui a voz ‘enunciado’ como o produto da atividade psicofísica de enunciação. Apresenta-se como um conjunto de fonemas ou de grafemas que, obedecendo a regras gramaticais de determinado idioma, consubstancia a mensagem expedida pelo sujeito emissor para ser recebida pelo destinatário, no contexto da comunicação. Outrossim, ‘oração’, ‘sentença’ e ‘asserção’ podem servir-lhe de equivalentes nominais, mas o vocábulo ‘proposição’ convém seja tomado com a carga semântica de conteúdo significativo que o enunciado, sentença, oração ou asserção exprimem. Há possibilidade de vários enunciados expressarem a mesma

⁶⁸ NORBERTO BOBBIO, **Teoria da Norma...**, *op. cit.*, p. 70.

⁶⁹ *Ibid.*, p. 71.

⁷⁰ A Lógica pode ser entendida como o “[...] *estudo dos métodos e princípios usados para distinguir o raciocínio correto do incorreto* [...]” (Cf. IRVING COPI, **Introdução...**, *op. cit.*, p. 19), ou, com outras palavras, como “[...] *a ciência que estuda os princípios e métodos de inferência, tendo o objetivo principal de determinar em que condições certas coisas se seguem (são consequência), ou não, de outras.*” Cf. CEZAR A. MORTARI, **Introdução à Lógica**, p. 2.

⁷¹ NORBERTO BOBBIO, **Teoria da Norma...**, *op. cit.*, p. 73.

⁷² *Ibid.*, p. 73. Veja-se também: PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário, linguagem e método**, p. 85. Sobre a dificuldade na conceituação de enunciado, veja-se: CEZAR A. MORTARI, **Introdução à Lógica**, p. 14; CARVALHO, Paulo de Barros, *Ibid.*

⁷³ NORBERTO BOBBIO, **Teoria da Norma...**, *op. cit.*, p. 73.

proposição, como proposições diferentes corresponderem ao mesmo enunciado.⁷⁴

Há diversos tipos de proposição, distintas pela forma ou pela função. BOBBIO aponta a existência de três funções fundamentais da linguagem: a descritiva, a expressiva e a prescritiva, encontráveis na realidade, ainda que nunca de forma pura, como linguagem científica, poética e normativa, respectivamente.⁷⁵ E as normas são proposições prescritivas.⁷⁶

Existe a formalização quando se utiliza uma linguagem que consegue “[...] *plenamente substituir todas as palavras do discurso por símbolos lógicos para a elaboração dos cálculos proposicionais*”.⁷⁷ Com a formalização, adentramos no mundo da lógica formal, com unicidade da sintaxe pura, que ora adotamos por postulado.⁷⁸ E o fazemos como uma metodologia de conhecimento do jurídico, como predica LOURIVAL VILANOVA.⁷⁹

Analisando do ponto de vista da Lógica Formal as proposições, como ensinam VILANOVA e BARROS CARVALHO, teremos variáveis de objeto e de predicado, os **categoremas**, e partículas com função apenas sintática, os **sincategoremas**.⁸⁰

Na análise das proposições prescritivas, cujo operador é o “dever-ser”, a lógica aplicada é a Deôntica, diferentemente da Lógica Apofântica, ou Alética, aplicável quando o operador é o “ser”, como é o caso das proposições assertivas,

⁷⁴ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 21.

⁷⁵ **Teoria da Norma...**, *op. cit.*, p. 77. Veja-se também: ISAAC EPSTEIN, **O Signo**, p. 39-46, *passim*. ROMAN JAKOBSON, **Lingüística...**, *op. cit.*, p. 122-129; ALF ROSS, **Direito...**, *op. cit.*, p. 31. Voltar-se-á ao tema no item 1.2.1.3, *infra*, p. 40.

⁷⁶ NORBERTO BOBBIO, **Teoria da Norma...**, *op. cit.*, p. 75.

⁷⁷ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 72. Veja-se também: **Curso de Direito Tributário**, p. 7; LOURIVAL VILANOVA, **Escritos...**, *op. cit.*, v.2., p. 165; **As estruturas lógicas...**, *op. cit.*, p. 44-46.

⁷⁸ LOURIVAL VILANOVA, **Escritos...**, *op. cit.*, v.2, p. 10. Convém recordar que para evitar as dificuldades que o uso da língua natural produz, “[...] *é conveniente criar uma linguagem simbólica artificial, livre desses defeitos, na qual possam ser expressos os enunciados e raciocínios da linguagem natural*”. Cf. IRVING COPI, **Introdução...**, *op. cit.*, p. 225. Deve-se ressaltar que há quem discorde da possibilidade de uma única estrutura lógica da norma jurídica, como COELHO, pois existiriam diversas espécies de normas, como afirma HART. Cf. SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Teoria Geral do Tributo...**, *op. cit.*, p. 64; HART, **El concepto...**, *op. cit.*, p. 33-35, *passim*. Ademais, há diferentes notações para a lógica deôntica, como a de Lukasiewicz e a T de Feys, além da M de Von Wright, aqui utilizada. Veja-se: ULISES SCHMILL ORDOÑEZ, **Lógica y derecho**, p. 51-76, especialmente p. 65; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 94.

⁷⁹ **Escritos...**, *op. cit.*, v.2, p. 16.

⁸⁰ LOURIVAL VILANOVA, **As estruturas lógicas...**, *op. cit.*, p. 47; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 77. O exemplo típico, citado por este último autor seria, na proposição “S é P”, verificar que “S” e “P” são categoremas, e o “é” é um sincategorema.

que afirmam algo sobre o mundo.⁸¹ Verifica-se, até mesmo intuitivamente, que “S é P” não é igual a uma proposição do tipo “S deve-ser P”. Uma proposição apofântica pode ser julgada pelo critério de verdade ou falsidade, o que é de todo inaplicável a uma proposição deôntica. Não há cabimento, por exemplo, em afirmar que a proposição “a porta deve ser fechada” seja verdadeira ou falsa. O critério, aqui, é outro: o da validade ou invalidade, ou, dependendo do sistema de referência adotado, o da justiça ou injustiça, por exemplo.⁸²

O operador “dever-ser”, da Lógica Deôntica, reparte-se nas modalidades O (obrigatório), P (permitido) e V (proibido), como predicou o finlandês VON WRIGHT, que segundo GERALDO ATALIBA e também FERNANDO ANDREONI VASCONCELLOS, fez isso em um pioneiro artigo sobre Lógica Deôntica, de 1951; lição essa seguida por VILANOVA e BARROS CARVALHO.⁸³ Afirma VON WRIGHT:

Há os modais deônticos ou modais de obrigação. Estes são conceitos como o de obrigatório (aquilo que devemos fazer), o permitido (o que nos é permitido fazer), e o proibido (o que não devemos fazer).

[...]

Há semelhanças essenciais mas também diferentes de características entre os vários grupos de modais. Todos eles merecem portanto, um tratamento especial. O tratamento dos modais existenciais é usualmente conhecido como teoria da quantificação. O tratamento dos modais aléticos [...] é usualmente conhecido como lógica modal. Os modais epistemológicos não possuem nenhum grande profusão e os modais deônticos acima de tudo dificilmente foram tratados pelos lógicos.⁸⁴

Desse modo, a norma, como qualquer outra proposição, possui uma estrutura lógica, como ensina VILANOVA: se ocorre o fato “p” deve-ser a conduta “q”,

⁸¹ NORBERTO BOBBIO, **Teoria da Norma...**, *op. cit.*, p. 74-77 e 81-82, *passim*.

⁸² Nesse sentido: NORBERTO BOBBIO, **Teoria da Norma...**, *op. cit.*, p. 74. Veja-se também: HANS Kelsen, **Teoria Geral das Normas**, p. 214-220; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 83.

⁸³ GEORG HENRIK VON WRIGHT, “Deontic logic”, **Mind**, v. LV, p.1; GERALDO ATALIBA, Prefácio, in: LOURIVAL VILANOVA, **As estruturas lógicas...**, *op. cit.*, p. 20; FERNANDO ANDREONI VASCONCELLOS, A derrotabilidade da norma tributária, **RTFP**, n. 77, p. 123. Veja-se também: LOURIVAL VILANOVA, **As estruturas lógicas...**, *op. cit.*, p. 72 e 76-77; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 83. De se notar que os três modais são interdefiníveis. Veja-se: LOURIVAL VILANOVA, **As estruturas lógicas...**, *op. cit.*, p. 146.

⁸⁴ *Deontic logic...*, *op. cit.*, p. 1. No original: “There are the deontic modes or modes of obligation. These are concepts such as the obligatory (that which we ought to do), the permitted (that which we are allowed to do), and the forbidden (that which we must not do). [...] There are essential similarities but also characteristic differences between the various groups of modalities. They all deserve therefore, a special treatment. The treatment of the existential modes is usually known as quantification theory. The treatment of the alethic modes [...] is traditionally known as modal logic. The epistemic modes have not to any great extent and deontic modes hardly at all been treated by logicians. In the present paper an elementary formal logic of the deontic modalities will be outlined.”

que em linguagem simbólica pode ser representada por “D ($p \rightarrow q$)”.⁸⁵ Veja-se que a estrutura normativa é simples: uma hipótese, descritor, suposto ou prótase, que, se ocorrer, deve dar ensejo a uma consequência, prescritor ou apódose.⁸⁶ O “D” é o **functor**, vale dizer, o sincategorema que indica a operação deôntica realizada.⁸⁷ Verifica-se que, na referida notação, somente aparece esse functor deôntico interproposicional, que não é modalizado, pois o intraproposicional, esse sim, modalizado sob as formas obrigatório, permitido e proibido, encontra-se implícito no suposto normativo.⁸⁸

Mas essa estrutura hipotético-condicional não é a norma jurídica completa, ainda!

Para Kelsen, a norma jurídica tem um aspecto dúplice, formado por uma norma primária e uma secundária, em que, a primeira prescreveria a sanção e a segunda determinaria a conduta desejada pelo ordenamento jurídico.⁸⁹ Para o referido autor, as normas configuram atos de vontade descritos mediante juízos hipotéticos condicionais.⁹⁰ Deu ele extrema primazia à norma primária, ou seja, à aplicação das sanções, considerando que a secundária não seria norma autônoma, estando ligada essencialmente à sancionadora, sendo, em verdade, supérflua.⁹¹

Já HART, em momento posterior e com ponto de vista diverso, buscou demonstrar a importância das normas que estipulam um dever, relegadas a um segundo plano pela visão kelseniana.⁹²

Posteriormente, CARLOS COSSIO, também vislumbrando a importância da norma que estipula um dever, desenvolve a visão kelseniana e inverte a ordem das normas, considerando que a norma primária, ou endonorma, prescreve um

⁸⁵ LOURIVAL VILANOVA, **As estruturas lógicas...**, *op. cit.*, p. 92.

⁸⁶ LOURIVAL VILANOVA, **Escritos...**, *op. cit.*, v.2, p. 40; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Teoria da Norma...**, *op. cit.*, p. 51. Veja-se também: HANS Kelsen, **Teoria Geral das Normas**, p. 342.

⁸⁷ LOURIVAL VILANOVA, **As estruturas lógicas...**, *op. cit.*, p. 93.

⁸⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 84; **Curso...**, *op. cit.*, p. 358-360.

⁸⁹ **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 60-61; **Teoria Geral do Direito...**, *op. cit.*, p. 86. Veja-se também: PAULO DE BARROS CARVALHO, **Teoria da Norma...**, *op. cit.*, p. 42; MARIA HELENA DINIZ, **A Ciência...**, *op. cit.*, p. 94.

⁹⁰ **Teoria Geral das Normas**, p. 342. Veja-se também: PAULO DE BARROS CARVALHO, **Teoria da Norma...**, *op. cit.*, p. 42.

⁹¹ **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 60-61; **Teoria Geral do Direito...**, *op. cit.*, p. 86. Veja-se também: SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Teoria Geral do Tributo...**, *op. cit.*, p. 40-41; MARIA HELENA DINIZ, **A Ciência...**, *op. cit.*, p. 93; MARÇAL JUSTEN FILHO, **O Imposto sobre serviços na Constituição**, p. 14-15.

⁹² **El concepto...**, *op. cit.*, p. 40-52, *passim*; SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Teoria Geral do Tributo...**, *op. cit.*, p. 60.

comportamento, enquanto que a secundária, ou perinorma, prescreve uma sanção para o caso de descumprimento da primeira, ambas ligadas pela conjunção disjuntiva “ou”.⁹³

Por fim, em sua obra publicada postumamente, Kelsen modifica seu posicionamento em relação à ordem das normas, passando a chamar, como COSSIO, a norma que prescreve a conduta de **primária** e a que prescreve a sanção como **secundária**, sem modificar, no entanto, a posição privilegiada da sancionadora.⁹⁴

É a visão kelseniana de norma complexa, com o desenvolvimento posterior, principalmente de COSSIO, que adotamos. E quedamo-nos tranquilos, na companhia de VILANOVA e BARROS CARVALHO, que também o fazem.⁹⁵

Formalizando a norma jurídica, agora completa, tem-se como estrutura lógica, o seguinte: “D (p→q) v (-q→s)”.⁹⁶ Vale dizer, dada a ocorrência do fato “p”, deve-ser a conduta “q”. Caso a conduta “q” seja descumprida, deve-ser a sanção “s”:

Seguimos a teoria da estrutura dual da norma jurídica: consta de duas partes, que se denominam norma primária e norma secundária. Naquela, estatuem-se as relações deonticas direitos/deveres, como consequência da verificação de pressupostos, fixados na proposição descritiva de situações fácticas ou situações já juridicamente qualificadas; nesta, preceituam-se as consequências sancionadoras, no pressuposto do não-cumprimento do estatuído na norma determinante da conduta juridicamente devida.[...]

⁹³ CARLOS COSSIO, *La teoria egologica del derecho: y el concepto jurídico de libertad*, p. 333. Veja-se também: LOURIVAL VILANOVA, *As estruturas lógicas...*, op. cit., p. 126-134, *passim*; PAULO DE BARROS CARVALHO, *Teoria da Norma...*, op. cit., p. 48; SACHA CALMON NAVARRO COELHO, *Teoria Geral do Tributo...*, op. cit., p. 87-88; MARIA HELENA DINIZ, *A Ciência...*, op. cit., p. 96-97; MARÇAL JUSTEN FILHO, *O Imposto sobre serviços...*, op. cit., p. 15-16.

⁹⁴ *Teoria Geral das Normas*, p. 68-70.

⁹⁵ LOURIVAL VILANOVA, *Escritos...*, op. cit., v.1, p. 53; *Causalidade...*, op. cit., p. 190; *As estruturas lógicas...*, op. cit., p. 126-134; PAULO DE BARROS CARVALHO, *Teoria da Norma...*, op. cit., p. 49; *Direito Tributário, linguagem...*, op. cit., p. 83 e 139; *Direito Tributário: fundamentos...*, op. cit., p. 31-33.

⁹⁶ “As duas entidades que, juntas, formam a norma completa, expressam a mensagem deontico-jurídica na sua integridade constitutiva, significando a orientação da conduta, juntamente com a providência coercitiva que o ordenamento prevê para seu descumprimento. Em representação formal: D {(p→q) v [(p.-q) → S]}. Ambas são válidas no sistema, ainda que somente uma venha a ser aplicada ao caso concreto. Por isso mesmo, empregamos o disjuntor incluyente (“v”), que suscita o trilema: uma ou outra ou ambas. A utilização desse disjuntor tem a propriedade de mostrar que as duas regras são simultaneamente válidas, mas que a aplicação de uma exclui a da outra.” Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito Tributário: fundamentos...*, op. cit., p. 32-33. Mesmo a estrutura lógica da norma não é tema pacífico; para tanto, basta a análise da visão de GERALDO ATALIBA, que vislumbra, em toda norma jurídica, uma hipótese seguida de um mandamento, e, posteriormente uma sanção. Cf. GERALDO ATALIBA, *Hipótese de incidência tributária*, p. 42.

Cada proposição normativa (sublinhando o ente lógico “proposição”), parte constituinte da proposição normativa total, mostra estrutura implicacional: se se dá um fato F, recolhido numa proposição p, um sujeito se põe em relação deontica com outro sujeito; se se verifica conduta oposta (contrária ou complementar) à conduta estabelecida como deonticamente devida, formulada na proposição “não-q”, então outra relação de sujeito para sujeito, deonticamente especificada, vem se estabelecer, recolhida na proposição r. No interior de cada proposição temos antecedentes (hipóteses) e conseqüentes (teses), que Kelsen chama *pressupostos* e *conseqüências*. [...]⁹⁷

EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI traz, ainda, a distinção entre a norma primária dispositiva e a sancionadora.⁹⁸ Esta também tem por “[...] *pressuposto o não-cumprimento de deveres ou obrigações; carece, entretanto, da eficácia coercitiva [...]*”, própria da norma secundária, que se consubstancializa na “[...] *possibilidade do uso da coação organizada, mediante órgão jurisdicional*.”⁹⁹ A norma primária é, ainda que se fale da sancionadora, nitidamente de direito substantivo, ao contrário da secundária, que é norma de direito adjetivo.¹⁰⁰

Desse modo, aprofundando a análise lógico-formal normativa, teríamos, segundo referido autor, a seguinte estrutura, que adotamos, com pequenas ressalvas:

$$D \{[(p \rightarrow q) \cdot (-q \rightarrow r)] \cdot [(-q \vee -r) \rightarrow S]\}.$$
¹⁰¹

A análise lógica ora exposta é um poderoso instrumental de investigação das normas jurídicas, como comprovaremos adiante. Mas, não se pode olvidar o alerta de VILANOVA, no sentido de que “[...] *são possíveis outros pontos de vista sobre o direito: o tratamento lógico não esgota o conhecimento jurídico*”.¹⁰² Afinal,

⁹⁷ LOURIVAL VILANOVA, *As estruturas lógicas...*, op. cit., p. 105.

⁹⁸ **Lançamento...**, op. cit., p. 43. AURORA TOMAZINI DE CARVALHO utiliza a mesma distinção, mas chamando a norma primária dispositiva de “precedente”, e a primária sancionadora de “derivada”. Cf. **Direito Penal Tributário**: uma análise lógica, semântica e jurisprudencial, p. 74-77.

⁹⁹ EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, **Lançamento...**, op. cit., p. 43. Veja-se também: PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário**: fundamentos..., op. cit., p. 37-38; LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ, **Sujeição...**, op. cit., p. 38 e 42.

¹⁰⁰ EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, **Lançamento...**, op. cit., p. 43.

¹⁰¹ Cf. EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, **Lançamento...**, op. cit., p. 44. Detalhando, a estrutura entre os primeiros colchetes equivale à norma primária, formada pela norma dispositiva e sancionadora. Fazemos, aqui, uma ressalva: não será aprofundada a utilização, pelo referido autor, do conectivo “e” (simbolizada logicamente pelo “.”) entre as normas primárias dispositiva e sancionadora e entre a norma primária completa e a secundária, ao invés do conectivo “e/ou” (simbolizado pelo “v”), predicada por VILANOVA (veja-se a nota 96 da p. anterior), aqui adotada como axioma, sem outras discussões, que não são desconhecidas. Exemplificativamente, quanto à problemática de tal conectivo na ligação entre a norma tributária e a norma penal tributária, veja-se: AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, **Direito Penal Tributário...**, op. cit., p. 138-143.

¹⁰² **Escritos...**, op. cit., v. 1, p. 43. E ainda: “A decidibilidade de qualquer um dos possíveis métodos para encontrar a solução justa é problema nitidamente extralógico.” Cf. **As estruturas lógicas...**, op. cit., p. 88.

“[...] *ultrapassar seus limites conduz ao logicismo [...]*”, como recorda BARROS CARVALHO, e, como assevera CLAUS-WILHELM CANARIS, “[...] *pensamentos jurídicos verdadeiramente decisivos ocorrem fora do âmbito da lógica formal*”.¹⁰³ Com tais palavras na retentiva, podemos passar à análise do direito, em sua perspectiva linguística.

1.2.1.3 O direito e a linguagem

A linguagem, de origem tão misteriosa quanto à própria consciência humana, dá ao homem a capacidade de transmitir informações de maneira quase ilimitada.¹⁰⁴ Não só transmitir informações, mas também atingir outras finalidades, bem apontadas por ROMAN JAKOBSON, ao aludir às funções da linguagem.¹⁰⁵

Pelo que expusemos, verifica-se que a função que nos interessa mais proximamente no presente trabalho é a prescritiva, na expressão de BOBBIO – chamada de “conativa” ou “imperativa” por JAKOBSON e de “diretiva” por ALF ROSS –, que visa “[...] *conseguir uma determinada conduta do agente*”.¹⁰⁶ Isso porque o Direito é uma linguagem que objetiva regular a conduta humana intersubjetiva.¹⁰⁷ E a ontologia linguística do Direito tem sido ressaltada nas últimas décadas; afinal, “[...] *o direito aparece ou se manifesta como texto, sua essência é ser texto, e sua existência real é idêntica à existência real de um texto*”.¹⁰⁸

BARROS CARVALHO é didático sobre o tema:

¹⁰³ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 84; CLAUS-WILHELM CANARIS, **Pensamento sistemático...**, *op. cit.*, p. 32-33.

¹⁰⁴ ISAAC EPSTEIN, **O Signo**, p. 6.

¹⁰⁵ **Linguística...**, *op. cit.*, p. 122-129, *passim*.

¹⁰⁶ NORBERTO BOBBIO, **Teoria da Norma...**, *op. cit.*, p. 77; ROMAN JAKOBSON, **Linguística...**, *op. cit.*, p. 40; ALF ROSS, **Direito...**, *op. cit.*, p. 31. Veja-se também: ISAAC EPSTEIN, **O Signo**, p. 39-46, *passim*; CLARICE VON OERTZEN DE ARAÚJO, **Semiótica...**, *op. cit.*, p. 17; GENARO R. CARRIÓ, **Notas...**, *op. cit.*, p. 19-21.

¹⁰⁷ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 2.

¹⁰⁸ GREGÓRIO ROBLES, **O Direito como texto**, p. 21. Veja-se também, como exemplos, além de quase todas as obras citadas na nota n. 118, *infra*, p. 40, afirmando a natureza linguística do direito: PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 162-165; MIGUEL REALE, **O Direito como experiência**, p. 173; MARCELO NEVES, **Teoria da Inconstitucionalidade...**, *op. cit.*, p. 133; ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 67; SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Teoria Geral do Tributo...**, *op. cit.*, p. 30; GLADSTON MAMEDE, **Semiologia e Direito**, p. 27. E convém lembrar o genial e poético texto de BECKER, em que lemos: “*O mundo jurídico é um mundo mesquinho. Ele substitui o mundo dos fatos reais por um universo de palavras. Onde há uma floresta amazônica, o legislador determina que deva existir uma flor de papel. Tudo se converte em papel e em signos gráficos no papel: as palavras. [...]*” Cf. ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Carnaval Tributário**, p. 51.

O direito positivo está vertido numa linguagem, que é seu modo de expressão. E essa camada de linguagem, como construção do homem, se volta para a disciplina do comportamento humano, no quadro de suas relações de intesubjetividade. As regras do direito existem para organizar a conduta das pessoas, umas com relação às outras. Daí dizer-se que ao Direito não interessam os problemas intrasubjetivos, isto é, da pessoa para com ela mesma, a não ser na medida em que esse elemento interior e subjetivo corresponda a um comportamento exterior e objetivo.¹⁰⁹

Mesmo aqui, há discordância. TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, por exemplo, assume uma posição intermediária, aceitando que o fenômeno jurídico possui, fundamentalmente, um sentido comunicacional, em seu aspecto normativo, mas sem que isso implique a redução total à linguagem, ainda que num sentido mais “lato”; afinal, para o autor, o direito também engloba fatos empíricos.¹¹⁰

Portanto, como não pretendemos nenhuma afirmação com pretensão de definitividade sobre a ontologia jurídica, mas, meramente, realizar cortes epistemológicos que permitam o estudo proposto, adotamos a premissa da necessária faceta linguística do direito, ao menos em seu aspecto normativo, aqui privilegiado.¹¹¹

Até aqui vínhamos ressaltando que as normas jurídicas são as proposições prescritivas com relação de pertinencialidade com o ordenamento jurídico, e chegamos, inclusive, à sua estrutura lógico-formal, o que só reitera a realidade linguística do objeto.

Falta ainda um esclarecimento sobre a norma, em face desse seu inseparável aspecto linguístico: não se confunde ela com textos de lei, no caso das normas gerais e abstratas, nem mesmo com as sentenças judiciais ou atos administrativos, por exemplo, no caso de normas individuais e concretas.¹¹²

¹⁰⁹ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 2.

¹¹⁰ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 6-7.

¹¹¹ O que, segundo vários autores, encontra-se ligado ao chamado Giro ou Virada Linguística. Sobre o tema, que não aprofundaremos veja-se: PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 156-161; TÁREK MOYSÉS MOUSSALEM, **Fontes...**, *op. cit.*, p. 1-4, 13-18; TÁCIO LACERDA GAMA, **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 30-34; TIAGO CAPPI JANINI, **Compensação tributária: análise do processo de causalidade jurídica para fins de extinção da obrigação jurídica tributária**, p. 23; AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, **Direito Penal Tributário...**, *op. cit.*, p. 33-35; **Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo Lógico-semântico**, p. 12-15; LÊNIO LUIZ STRECK, **Hermenêutica Jurídica...** *op. cit.*, p. 65-68, 115-234, *passim*.

¹¹² SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Teoria Geral do Tributo...**, *op. cit.*, p. 51. Veja-se também: HELENO TAVEIRA TÔRRES, O conceito constitucional de autonomia privada como poder normativo dos particulares e os limites da intervenção estatal, *in* Id. [Coord.], **Direito e poder nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos: estudos em homenagem a Nelson Saldanha**, p. 558.

Nesse sentido, afirma ALF ROSS:

Toda interpretação do direito legislado principia com um texto, isto é, uma fórmula lingüística escrita. Se as linhas e pontos pretos que constituem o aspecto físico do texto da lei são capazes de influenciar o juiz, assim é porque possuem um significado que nada tem a ver com a substância física real. Esse significado é conferido ao impresso pela pessoa que por meio da faculdade da visão experimenta esses caracteres. A função destes é a de certos símbolos, ou seja, eles 'designam (querem dizer)' ou 'apontam' para algo que é distinto deles mesmos.¹¹³

BARROS CARVALHO distingue quatro diferentes sistemas no “[...] *percurso gerador de sentido* [...]” do Direito: o primeiro, formado pelo conjunto de enunciados constantes da literalidade dos textos de direito positivo, que possui a nota da objetividade intersubjetiva, no qual ingressa, o intérprete no processo interpretativo; o segundo, quando passa a construir os conteúdos de significação dos enunciados prescritivos; o terceiro, que é o do “[...] *domínio articulado de significações normativas* [...]”, em que os conteúdos do sistema anterior são unidos dentro da estrutura do mínimo deôntico normativo; e, finalmente, chega-se ao último sistema, em que o intérprete estabelece os vínculos de subordinação e coordenação entre as normas jurídicas, dando ares sistemáticos ao direito.¹¹⁴

Portanto, a norma jurídica é um juízo que se constrói, ao se ligarem, sob a estrutura lógica acima exposta, proposições prescritivas. Tais proposições são criadas na consciência humana, quando da leitura de um suporte físico qualquer, v.g., um artigo de uma dada lei ordinária, em que existem enunciados prescritivos.¹¹⁵ Mais precisamente, normas jurídicas são “[...] *significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas.*”¹¹⁶

Adotamos, portanto, a visão de BARROS CARVALHO sobre norma jurídica. Não é ela indene a críticas.¹¹⁷ De qualquer modo, sua ampla aceitação, no que vem

¹¹³ **Direito...**, *op. cit.*, p. 139.

¹¹⁴ **Curso...**, *op. cit.*, p. 111-133; **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 183-184.

¹¹⁵ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 129. Veja-se que, para Kelsen, “[...] *a norma é um sentido de um ato de vontade* [...]”, e somente poderia ser considerada norma jurídica a advinda do intérprete autêntico, sendo o enunciado da Ciência do Direito mera “proposição jurídica”, no linguajar da Teoria Pura do Direito, ou mera “regra jurídica”, de caráter descritivo, no linguajar da Teoria Geral do Direito e do Estado. Cf. HANS Kelsen, **Teoria Geral das Normas**, p. 34; **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 80; **Teoria Geral do Direito...**, *op. cit.*, p. 63.

¹¹⁶ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 22.

¹¹⁷ COELHO recorda que Kelsen, na sua visão madura, deixou de considerar a norma como “juízo hipotético”, que só existe no ato de conhecer do cientista do direito, nunca a norma em si, que é

sendo chamado de **Constructivismo lógico-semântico**, ou **Escola de filosofia analítica** da PUC-SP, no campo do Direito Tributário, além de sua adequação para os fins do presente trabalho, permitem sua adoção, neste momento, sem maiores questionamentos.¹¹⁸

Dessarte, para que se encontre uma norma jurídica, pode ser necessária a leitura de diversos textos de direito positivo; outrossim, num só desses textos quiçá se encontrem numerosas normas jurídicas.¹¹⁹

uma prescrição. Nunca seria ela criada pelo intérprete, conforme exposto na nota anterior. Cf. SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Teoria Geral do Tributo...**, *op. cit.*, p. 47-48. Ademais, críticas contundentes à visão de Paulo de Barros Carvalho podem ser vistas nos seguintes artigos: ADRIANO SOARES DA COSTA, Incidência e Aplicação da norma jurídica tributária: uma crítica ao realismo lingüístico de Paulo de Barros Carvalho, **RTFP**, n. 38, p. 19-35; Notas sobre o fato jurídico tributário: crítica segunda ao realismo lingüístico de Paulo de Barros Carvalho, **RTFP**, n. 39, p. 53-73; Obrigação e Crédito Tributário: crítica terceira ao realismo lingüístico de Paulo de Barros Carvalho, **RTFP**, n. 46, p. 81-104. Interessante que eles geraram polêmica. Veja-se: TÁCIO LACERDA GAMA, A obrigação e crédito tributário – anotações à margem da teoria de Paulo de Barros Carvalho, **RTFP**, n. 50, p. 98-113; ADRIANO SOARES DA COSTA, Ainda sobre obrigação e crédito tributário: resposta a Tácio Lacerda Gama, **RTFP**, n. 52, p. 56-86; Fontes do direito tributário e fato jurídico: resposta a Tárek Moysés Moussalem, **RTFP**, n. 50, p. 114-140. Por fim, as críticas de ADRIANO SOARES DA COSTA foram publicadas em livro: **Teoria da Incidência da Norma Jurídica**: crítica ao realismo jurídico de Paulo de Barros Carvalho. Veja-se, também: CLÁUDIO DE OLIVEIRA SANTOS COLGANO, As teorias da infalibilidade e do constructivismo jurídico: uma análise conceitual acerca dos fundamentos jurídicos da incidência da norma tributária, **RTFP**, n. 71, p. 49-70.

¹¹⁸ A mesma visão acerca de norma jurídica foi adotada, exemplificativamente, nos seguintes trabalhos, todos de alto senso científico, que nos tranquilizam quanto à posição ora adotada: MARCELO CARON BAPTISTA, **ISS**: do texto à norma, p. 64; PAULO AYRES BARRETO, **Imposto sobre a renda e preços de transferência**, p. 18; GABRIEL IVO, **Norma Jurídica**: produção e controle, p. XXXVIII; MARIA RITA FERRAGUT, **Presunções no Direito Tributário**, p. 19; TÁREK MOYSÉS MOUSSALEM, **Fontes...**, *op. cit.*, p. 67; ANDRÉ PARMO FOLLONI, **Teoria do Ato Administrativo**, p. 42-44; AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, **Direito Penal Tributário...**, *op. cit.*, p. 67; **Curso de Teoria Geral do Direito...**, *op. cit.*, p. 268-272; EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 35; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz de incidência do IPI**: texto e contexto, p. 38, 59; LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ, **Sujeição...**, *op. cit.*, p. 21; TÁCIO LACERDA GAMA, **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 42; RAQUEL MERCEDES MOTTA XAVIER, **Não-cumulatividade do PIS e da COFINS**: uma visão pragmática, p. 19; TIAGO CAPPI JANINI, **Compensação tributária...**, *op. cit.*, p. 54; OCTAVIO CAMPOS FISCHER, **A Contribuição ao PIS**, p. 29; VLADIMIR DA ROCHA FRANÇA, Anotações à teoria das normas jurídicas, **RTFP**, n. 60, p. 11-23; DANIELA DE ANDRADE BRAGHETTA, Segurança Jurídica e aplicação do direito: entre regras e princípios, *in* CONGRESSO DO IBET, II, **Direito Tributário e Segurança Jurídica**, p. 109; FERNANDO ANDREONI VASCONCELLOS, A derrotabilidade da norma tributária..., *op. cit.*, p. 125; ROBERTO WAGNER LIMA NOGUEIRA, O método literal de interpretação no direito tributário frente a alguns aspectos semióticos dos textos jurídico-positivos, **RDT**, n. 74, p. 235; GLAUCO LUBACHESKI DE AGUIAR, **Tributação extrafiscal e intervenção econômica**: uma análise concorrencial dos convênios interestaduais de ICMS e do SIMPLES Nacional, p. 27; PAULO CESAR CONRADO, **Introdução à Teoria Geral do Processo Civil**, p. 43. Sobre o “Constructivismo lógico-semântico”, veja-se: AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, **Curso de Teoria Geral do Direito...**, *op. cit.*, *passim*. Partindo de uma diferente postura epistemológica em relação ao direito, mas chegando ao mesmo conceito de norma, veja-se: LÊNIO LUIZ STRECK, **Hermenêutica Jurídica...** *op. cit.*, p. 218-220.

¹¹⁹ “Isso não quer dizer que seja impossível elaborar, a partir da redação de um único artigo de qualquer documento jurídico-positivo, u’a norma na plenitude de sua inteireza lógica. Porém, não é freqüente que o interprete venha a fazê-lo. Ao travar contacto com a materialidade física do texto legislado, sabe ele, perfeitamente, que pode ter de percorrer longo caminho, em termos de integração do sistema, de modo que, na maioria dos casos, sairá à busca de outros enunciados,

Importa ainda verificar como se dá o fenômeno comunicacional jurídico.

De forma genérica, ensinou JAKOBSON:

O 'remetente' envia uma 'mensagem' ao 'destinatário'. Para ser eficaz, a mensagem requer um 'contexto' a que se refere [...], apreensível pelo destinatário, e que seja verbal ou suscetível de verbalização; um 'código' total ou parcialmente comum ao remetente e ao destinatário (ou, em outras palavras, ao codificador e ao decodificador da mensagem); e, finalmente, um 'contacto', um canal físico e uma conexão psicológica entre o remetente e o destinatário.¹²⁰

CLARICE VON OERTZEN DE ARAUJO trabalhou tais conceitos, no âmbito do direito, com a diferença de que, em seu modelo, o “*contacto*” a que faz menção JAKOBSON foi subdividido em “canal”, que seria “[...] *todo suporte material que veicula uma mensagem* [...]” e o “sinal”, que seria o “[...] *estímulo físico que se utiliza para efetuar a comunicação*”.¹²¹ Desse modo, afirma que a norma jurídica seria a mensagem, e o direito positivo, como repertório uniformizado por força do art. 3º da Lei de Introdução ao Código Civil, que impede a alegação de ignorância da lei, seria o código.¹²² Os sinais seriam formados pelos caracteres da língua portuguesa, no caso brasileiro, e os diários oficiais seriam, em sua visão, os canais aptos à transmissão de normas jurídicas.¹²³

Utilizando os conceitos e conclusões da referida autora, estas com pequenas modificações, parece-nos que o fenômeno comunicativo jurídico inclui o emissor (uma fonte do direito), que, através de um código (o texto de direito positivo, v.g.), utiliza-se de um sinal (a língua natural) e perpassa um canal (o veículo introdutor de normas), para enviar uma mensagem (a norma jurídica) a um dado receptor (o destinatário da norma).¹²⁴

muitas vezes em diplomas bem diferentes daquele que examina, tudo para montar uma única regra do conjunto, obtendo, então, a plena esquematização formal da mensagem positivada.” Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 19. Veja-se também: **Curso...**, *op. cit.*, p. 8-9; HANS Kelsen, **Teoria Geral do Direito...**, *op. cit.*, p. 63; SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Teoria Geral do Tributo...**, *op. cit.*, p. 74.

¹²⁰ **Linguística...**, *op. cit.*, p. 123. Veja-se também: GLADSTON MAMEDE, **Semiologia...**, *op. cit.*, p. 67.

¹²¹ **Semiótica...**, *op. cit.*, p. 44. Veja-se também: TIAGO CAPPI JANINI, **Compensação tributária...**, *op. cit.*, p. 33. A distinção entre canal e sinal foi utilizada por UMBERTO ECO. Cf. **Tratado Geral de Semiótica**, p. 26.

¹²² CLARICE VON OERTZEN DE ARAÚJO, **Semiótica...**, *op. cit.*, p. 45-52, *passim*. No mesmo sentido: TIAGO CAPPI JANINI, **Compensação tributária...**, *op. cit.*, p. 34.

¹²³ CLARICE VON OERTZEN DE ARAÚJO, **Semiótica...**, *op. cit.*, p. 52-53, *passim*.

¹²⁴ “*Por fontes do direito havemos de compreender os focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas, numa organização escalonada, bem como a própria atividade desenvolvida por essas entidades, tendo em vista a criação de normas.*” Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 45. Deixamos de lado toda a riquíssima análise acerca das fontes do direito, assim como as diferenças existentes, nos planos da linguagem, acerca

Os veículos introdutórios de normas – tais como a lei, o regulamento, uma sentença, um ato administrativo de lançamento *etc.* – trazem o texto, vale dizer, o produto da enunciação.¹²⁵ E, como argutamente observa BARROS CARVALHO:

[...] a concepção do texto como plano de expressão, como suporte físico de significações, cresce em importância à medida que se apresenta como o único e exclusivo dado objetivo para os integrantes da comunidade comunicacional. Tudo o mais será entregue ao teor das subjetividades. Apenas o texto, na instância de sua materialidade existencial, se oferece aos sujeitos como algo que adquiriu foros de objetivação.¹²⁶

Eis nosso objeto de estudo! Vejamos a possibilidade, ou não, de conhecê-lo cientificamente.

1.2.2 O DIREITO COMO CIÊNCIA

1.2.2.1 Da possibilidade de uma Ciência do Direito

A definição de ciência, em si, não é pacífica, e tal celeuma se transporta para a discussão quanto às finalidades e à própria possibilidade de uma Ciência do Direito.¹²⁷

Para VILANOVA “[...] a ciência é uma construção conceptual [...]”, um “[...] conjunto de conceitos dispostos segundo certas conexões ideais, estruturados segundo princípios ordenadores que os subordinam a uma unidade sistemática”.¹²⁸

REALE, por sua vez, afirma existirem duas acepções de ciência: a) como conjunto de conhecimentos ordenados coerentemente segundo princípios; e b) como conjunto de conhecimentos dotados de certeza por se fundar em relações objetivas confirmadas por métodos de verificação, que levam a conclusões ou resultados concordantes, acepção esta que acaba por incluir a própria filosofia.¹²⁹

da enunciação, enunciação-enunciada, enunciado e enunciado-enunciado, pelo critério de corte epistemológico escolhido. Sobre tais temas, vejam-se as seguintes obras, nominadas exemplificativamente: TÁREK MOYSÉS MOUSSALEM, **Fontes...**, *op. cit.*, p. 59-64; EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, **Decadência e prescrição no Direito Tributário**, p. 61-72; GABRIEL IVO, **Norma Jurídica...**, *op. cit.*, *passim*, especialmente p. XLIII-L; CLARICE VON OERTZEN DE ARAÚJO, **Semiótica...**, *op. cit.*, p. 88; AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, **Curso de Teoria Geral do Direito...**, *op. cit.*, p. 641-648.

¹²⁵ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 61.

¹²⁶ *Ibid.*, p. 63.

¹²⁷ MARIA HELENA DINIZ, **A Ciência...**, *op. cit.*, p. 1, 113.

¹²⁸ **Escritos...**, *op. cit.*, v. 1, p. 4.

¹²⁹ **Introdução...**, *op. cit.*, p. 54.

KARL POPPER, mais voltado, é verdade, para as ciências empíricas, tem uma definição de ciência que leva em consideração a possibilidade dela ser falseada:

[...] só reconhecerei um sistema como empírico ou científico se ele for passível de comprovação pela experiência. Essas considerações sugerem que deve ser tomado como critério de demarcação não a verificabilidade, mas a falseabilidade de um sistema. Em outras palavras, não exigirei que um sistema científico seja suscetível de ser dado como válido, de uma vez por todas, em sentido positivo; exigirei, porém, que sua forma lógica seja tal que se torne possível validá-lo através de recurso a provas empíricas, em sentido negativo: deve ser possível refutar, pela experiência, um sistema científico empírico.¹³⁰

De qualquer forma, como recorda JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, na “[...] *ciência, só o provisório é definitivo* [...]”, visto que uma teoria científica qualquer corresponde “[...] *sempre a um modelo ou paradigma teórico (Kuhn) geralmente aceito como satisfatório num determinado período histórico.*”¹³¹ Afinal, como afirma, sempre há “[...] *uma seleção darwiniana de teorias na abordagem científica.*”¹³²

Se há dúvidas sobre um conceito de ciência, quando nos voltamos para a Ciência do Direito propriamente dita, as interrogações aumentam. Não se trata de algo sobre o qual o homem tenha sempre refletido, pois a própria ideia de existir um conhecimento do direito que não se identifique com ele, como anota TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, é “[...] *uma conquista tardia da cultura humana.*”¹³³

Como ideia inicial, convém recordar os dois enfoques mediante os quais é possível estudar o Direito, como esclarece o último autor citado: a dogmática e a zetética; fundado na terminologia de Theodor Viehweg.¹³⁴

Enquanto, no enfoque dogmático parte-se de uma premissa dada para a finalidade de saber como agir, no enfoque zetético as premissas são questionadas, num especular progressivo: fechamento e abertura do estudo, respectivamente. Foco no aspecto “resposta”, ou no aspecto “pergunta”, como bem anota FERRAZ JUNIOR.¹³⁵

Num estudo de cunho dogmático, parte-se de um axioma, um postulado, u’a máxima, assumida como verdadeira e que não é colocada em discussão. Dela,

¹³⁰ **A lógica da pesquisa científica**, p. 42.

¹³¹ Hermenêutica histórica no Direito Tributário, **RTFP**, n. 31, p. 112.

¹³² **Obrigação Tributária...**, *op. cit.*, p. 7.

¹³³ **Introdução...**, *op. cit.*, p. 55. Veja-se também: MARIA HELENA DINIZ, **A Ciência...**, *op. cit.*, p. 8.

¹³⁴ **Introdução...**, *op. cit.*, p. 39-43, *passim*.

¹³⁵ *Ibid.*, p. 40.

a razão humana extrai conclusões vinculadas sistematicamente. Numa análise zetética, a presunção de veracidade de tal premissa não é acatada: a especulação pode dar-se em relação à afirmativa inquestionável da dogmática, inclusive sobre a pertinência do questionamento em si.¹³⁶ Inexiste, ademais, uma demarcação rígida entre ambos os aspectos, sendo o caso, sempre, de um enfoque predominante.¹³⁷

Partindo de tal distinção, o referido autor discorre sobre o estudo zetético do Direito, verificando a possibilidade de uma zetética jurídica **empírica**, limitada à experiência, e **analítica**, que, ultrapassando tal limite, parte para questionamentos de ordem lógica, metodológica ou até mesmo metafísica. Ambas podem ter o objetivo meramente especulativo (zetética **pura**), ou preocupar-se com a aplicação técnica no mundo dos fatos (zetética **aplicada**).¹³⁸

Ao tratar da dogmática jurídica, assim se expressa FERRAZ JUNIOR:

São disciplinas dogmáticas, no estudo do direito, a Ciência do Direito Civil, Comercial, Constitucional, Processual Penal, Tributário, Administrativo, Internacional, Econômico, do Trabalho, etc. Uma disciplina pode ser definida como dogmática na medida que considera certas premissas, em si e por si arbitrárias (isto é, resultantes de uma decisão), como vinculantes para o estudo, renunciando-se, assim, ao postulado da pesquisa independente. Ao contrário das disciplinas zetéticas, cujas questões são infinitas, as dogmáticas tratam de questões finitas. Por isso podemos dizer que elas são regidas pelo que chamaremos de princípio da proibição da negação, isto é, princípio da não-negação dos pontos de partida de sérias argumentativas, ou ainda princípio da inegabilidade dos pontos de partida (Luhmann, 1974) [...]¹³⁹

Trata-se da já clássica separação entre uma Ciência do Direito em sentido estrito (a Dogmática), e uma Ciência do Direito em sentido amplo (a Zetética), que incluiria outras formas de enfoque sobre a realidade jurídica, como a Sociologia e a Política do Direito, *v.g.*¹⁴⁰

Foquemo-nos especificamente sobre a Dogmática. Há diferentes visões sobre ela. Para JOSÉ ROBERTO VIEIRA, o labor interpretativo do cientista do Direito identifica-se com a interpretação dos textos legais.¹⁴¹ Já SACHA CALMON NAVARRO COELHO, que adota estritamente a distinção kelseniana entre norma e proposição jurídica – sendo esta a descrição da norma –, afirma que possui a Ciência Jurídica

¹³⁶ TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, **Introdução...**, *op. cit.*, p. 41.

¹³⁷ *Id.*

¹³⁸ *Ibid.*, p. 44-45.

¹³⁹ *Ibid.*, p. 48.

¹⁴⁰ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 12.

¹⁴¹ A semestralidade do PIS: favos de abelha ou favos de vespa?, **RDDT**, n. 83, p. 89.

um caráter “profético”, por exprimir “[...] *o que deve ser, do ponto de vista subjetivo de quem as produz.*”¹⁴²

EDUARDO GARCIA MAYNEZ, por sua vez, afirma que a Ciência do Direito se assemelha mais à Teologia do que à ciência abstrata, mas reconhece o caráter científico de tais estudos, num sentido lato.¹⁴³

Numa posição mais radical encontra-se FERRAZ JUNIOR, para quem a ciência dogmática do direito é antes um complexo argumentativo, com um “[...] *corpo de fórmulas persuasivas [...]*” que tem em mira a “[...] *decidibilidade dos possíveis conflitos [...]*”, cumprindo, tipicamente, funções de uma **tecnologia**.¹⁴⁴ Vale dizer, no referido entendimento, queda ressaltada a natureza retórica da Ciência Jurídica, no sentido dado por CHAÏM PERELMAN, que se afasta consideravelmente de uma noção de ciência como mera descrição de seu objeto, e ainda mais de uma visão popperiana, de teoria falseável.¹⁴⁵

Já para SOUTO MAIOR BORGES, há compatibilidade lógica e metodológica entre a Ciência Jurídica e as ciências da natureza.¹⁴⁶ Utilizando-se da visão de POPPER, SOUTO MAIOR BORGES afirma que os enunciados da Ciência Jurídica empírica podem ser falseados, ao contrário dos realizados por sistemas teóricos metajurídicos, que não podem ser refutados.¹⁴⁷ E haveria Ciência Jurídica empírica quando se voltam, os enunciados, para o ordenamento jurídico, o que permite o teste intersubjetivo.¹⁴⁸

Há quem chegue a negar qualquer cientificidade à Dogmática Jurídica, como recorda MARIA HELENA DINIZ:

Há ainda quem duvide da viabilidade de um conhecimento científico do direito, negando a cientificidade da Jurisprudência. [...]

¹⁴² SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Teoria Geral do Tributo...**, *op. cit.*, p. 75.

¹⁴³ **Positivismo Jurídico, Realismo Sociológico y Iusnaturalismo**, p. 52.

¹⁴⁴ **Introdução...**, *op. cit.*, p. 86-87.

¹⁴⁵ **Lógica Jurídica**, p. 135-181, *passim*. Veja-se, sobre a nova retórica: LUIS ALBERTO WARAT, **O Direito...**, *op. cit.*, p. 16-17.

¹⁴⁶ **Obrigação Tributária...**, *op. cit.*, p. 7.

¹⁴⁷ *Ibid.*, p. 59-60. Veja-se também: O problema fundamental da base empírica para a ciência do direito e seus reflexos em questões indecidíveis pela doutrina no direito tributário, **RDT**, n. 31, p. 153-155.

¹⁴⁸ JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, **Obrigação Tributária...**, *op. cit.*, p. 76 e 80. Veja-se também: O problema fundamental da base empírica... *op. cit.*, p. 153-155.

Para uns, a ciência do direito não é, na realidade, uma ciência, porque o seu objeto (o direito) modifica-se no tempo e no espaço e essa mutabilidade impede ao jurista a exatidão na construção científica [...].¹⁴⁹

De qualquer modo, parece-nos ter razão BOBBIO, citado por JOSÉ ROBERTO VIEIRA, ao afirmar que, apesar de a Ciência do Direito não se ter adequadamente aos modelos de ciência normalmente aceites pela comunidade científica, não se deve pôr em dúvida sua cientificidade; questionáveis são, isso sim, tais modelos científicos, por sua parcialidade e insuficiência.¹⁵⁰ CANARIS, nesse sentido, assevera:

[...] assim como Kant não perguntou se existe uma Ciência da Natureza, mas antes o pressupôs, tendo procurado, compreendê-lo, também se deve, primeiro, partir de 'que existe uma Ciência do Direito e, então, perguntar qual o seu sentido e o que fundamenta sua pretensão de cientificidade'. De facto, ganhar-se-ia muito para moderna discussão metodológica na Ciência do Direito (e, em geral, nas ciências do Espírito) quando se adoptasse este ponto de partida [...] e, em vez de pôr permanentemente em dúvida a cientificidade dos modos de trabalhar específicos das ciências do Espírito, em especial o pensamento hermeneutico e teleológico, se procurasse entender as especialidades destes métodos e apenas ao final se colocasse a questão da natureza científica.¹⁵¹

O estudo que aqui pretendemos será, eminentemente, dogmático, ou de Ciência do Direito em sentido estrito. E, se o Direito pode ser visto como linguagem, diferente não é a ciência que o estuda, recordando-nos que “[...] *toda linguagem é redutora do mundo sobre o qual incide.*”¹⁵² A Ciência do Direito será, aqui, entendida como uma metalinguagem, que é uma das funções da linguagem, existente quando ela “[...] *fala de si mesma* [...]”, como assevera ISAAC EPSTEIN.¹⁵³ Tal metalinguagem busca **descrever** a linguagem prescritiva que lhe serve de objeto, ou seja, tem as normas jurídicas como seu objeto.¹⁵⁴

E desse modo, o **descrever**, a que nos referimos, como objetivo da

¹⁴⁹ MARIA HELENA DINIZ, **A Ciência...**, *op. cit.*, p. 8. Veja-se também: REIS FRIEDE, Percepção Científica do Direito, **RTFP**, n. 51, p. 11.

¹⁵⁰ NORBERTO BOBBIO, **Contribución a la Teoría del Derecho**, 3 ed, p. 171-184, *apud* JOSÉ ROBERTO VIEIRA, A semestralidade do PIS..., *op. cit.*, p. 89.

¹⁵¹ **Pensamento sistemático...**, *op. cit.*, p. 72-73.

¹⁵² PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p.11. E, continuando o trecho citado na nota n. 108, *supra*, p. 40, BECKER afirma: “[...] *Os próprios juristas passam a vida a investigar palavras, a escrever palavras a propósito de palavras.*” Cf. ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Carnaval...**, *op. cit.*, p. 51.

¹⁵³ **O Signo**, p. 44. Veja-se também: PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 3.

¹⁵⁴ Veja-se: HANS Kelsen, **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 79; **Teoria Geral do Direito...**, *op. cit.*, p. 63; **Teoria Geral das Normas**, p. 194-196. Veja-se: ARNALDO BASTOS SANTOS NETO, A teoria da interpretação em Hans Kelsen, **RDCI**, n. 64, p. 104; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 3; CLARICE VON OERTZEN DE ARAÚJO, **Semiótica...**, *op. cit.*, p. 21; JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, **Obrigações Tributárias...**, *op. cit.*, p. 76.

Ciência do Direito, possui inegável conteúdo construtivo, como asseveram diversos autores.¹⁵⁵ Afinal, segundo BARROS CARVALHO, o intérprete não **revela** o direito: ele o **constrói**.¹⁵⁶ Não se trata de um mero **descrever**, mas de uma visão em sentido “lato” do termo, que inclui o **explicar**, que, inexoravelmente, envolve uma metodologia própria para o estudo da linguagem, como se verá a seguir.¹⁵⁷

1.2.2.2 O Direito numa perspectiva semiótica

Já fixamos anteriormente que o direito possui, como nota, uma ontologia linguística, senão exclusiva, ao menos gritante. Não há dúvida, portanto, que a análise de tal linguagem é problema de primeira ordem da Dogmática Jurídica. Não à toa, BETINA TREIGER GRUPENMACHER afirma que o “[...] *problema da linguagem constitui o grande drama da metodologia jurídica* [...]”, e, desde sempre, as especificações de sentido dos termos utilizados nos textos de lei foram protagonistas dos embates na doutrina.¹⁵⁸

Sendo, portanto, um objeto linguístico, o Direito pode ser estudado pela Semiótica ou Teoria dos Signos.¹⁵⁹ A Semiótica possui duas origens independentes e quase simultâneas: nos Estados Unidos, com a obra de CHARLES SANDERS PEIRCE, que lhe deu esse nome; e na França, com a obra de FERDINAND DE SAUSSURE, que a chamava de Semiologia, havendo ainda quem fale de uma terceira origem, na antiga União Soviética.¹⁶⁰

O objeto da Semiótica são os signos, que, como recorda ISAAC EPSTEIN, “[...] *são entidades tão centrais e importantes em semiótica quanto os átomos em*

¹⁵⁵ Citados aqui exemplificativamente: PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 129; **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 22; JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, O direito como fenômeno lingüístico, o problema de demarcação da ciência jurídica, sua base empírica e o método hipotético-dedutivo, **AMD-UFPE**, n. 4, p. 11-16; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, A semestralidade do PIS..., *op. cit.*, p. 90.

¹⁵⁶ **Direito Tributário: fundamentos...** *op. cit.*, p. 60.

¹⁵⁷ JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, *O direito como fenômeno lingüístico...*, *op. cit.*, p. 11-16.

¹⁵⁸ **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Exercício da Competência Tributária**, p. 112.

¹⁵⁹ “[...] *a Semiótica ou Teoria dos Signos potencializa o discurso do cientista dogmático que por este novo prisma, toma contato com realidades então inacessíveis mediante as categorias ordinárias da técnica jurídica.*” Cf. EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 31.

¹⁶⁰ Veja-se: FERDINAND DE SAUSSURE, **Curso de Lingüística Geral**, p. 24; CHARLES SANDERS PEIRCE, **Semiótica**, p. 45; ROMAN JAKOBSON, **Lingüística...**, *op. cit.*, p. 99-100; UMBERTO ECO, **Tratado Geral de Semiótica**, p. 1; LUIS ALBERTO WARAT, **O Direito...**, *op. cit.*, p. 11-14; ROBERTO WAGNER LIMA NOGUEIRA, O método literal de interpretação..., *op. cit.*, p. 246; CLARICE VON OERTZEN DE ARAÚJO, **Semiótica...**, *op. cit.*, p. 16.

física, as células em biologia ou os números em matemática.”¹⁶¹

Também o termo “signo” não é unívoco, razão porque diz EPSTEIN que o invariante mais frequente nas definições existentes, que vêm desde os estóicos gregos, é a de signo como “[...] *algo que está por outra coisa.*”¹⁶²

Contudo, alerta EPSTEIN que “[...] *é indispensável entendê-los [os signos] como uma correlação entre variáveis.*” [esclarecemos nos colchetes]¹⁶³ Eis a noção de função sínica, ou triângulo semiótico, que entende o signo como uma relação ou função entre três elementos:

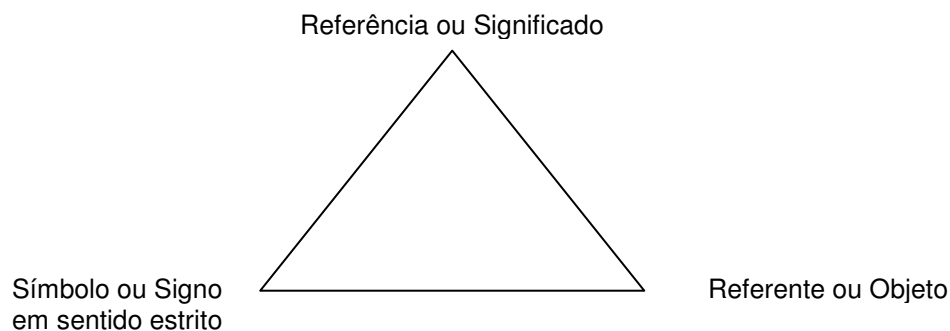


Ilustração 1 - Função sínica

E não existe, entre os autores que se debruçaram sobre o tema, qualquer uniformidade em relação aos nomes dados a tais elementos: o interpretante, por exemplo, é também chamado de “conceito”, “imagem mental”, “referência”, “sentido”, “intensão”, “*designatum*” etc.¹⁶⁴

De qualquer modo, o referente é o objeto a que se refere o símbolo, e o significado é o juízo criado na mente pelo símbolo, ou signo. Assim, o signo é uma função, a função sínica, apesar de usualmente ser confundido com o objeto da relação triádica.¹⁶⁵

O signo pode ser analisado, pela Semiótica, em três diferentes

¹⁶¹ ISAAC EPSTEIN, **O Signo**, p. 16.

¹⁶² *Ibid.*, p. 17. Veja-se, por exemplos, as definições de SAUSSURE, como a “[...] *combinação do conceito e da imagem acústica [...]*”, ou a de PEIRCE como “[...] *aquilo que, sob certo aspecto ou modo, representa algo para alguém [...]*”. FERDINAND DE SAUSSURE, **Curso de Linguística Geral**, p. 81; CHARLES SANDERS PEIRCE, **Semiótica**, p. 46. Veja-se, igualmente: UMBERTO ECO, **Tratado Geral de Semiótica**, p. 11.

¹⁶³ **O Signo**, p. 29. Veja-se também: UMBERTO ECO, **Tratado Geral de Semiótica**, p. 39-40.

¹⁶⁴ Sobre o tema, veja-se: ISAAC EPSTEIN, **O Signo**, p. 24; UMBERTO ECO, **Tratado Geral de Semiótica**, p. 50.

¹⁶⁵ ISAAC EPSTEIN, **O Signo**, p. 28-29.

dimensões: a sintática, a semântica e a pragmática.¹⁶⁶ A sintática estuda a relação dos signos com outros signos; a semântica, dos signos com seu significado (aspecto conotativo), ou dos signos em relação aos objetos a que se refere (aspecto denotativo); e a pragmática, dos signos com os usuários (emitentes e destinatários) da linguagem.¹⁶⁷

A aplicação da Semiótica ao Direito tem se mostrado profícua para uma profunda análise científica, como bem apontam os trabalhos de ALF ROSS, GREGÓRIO ROBLES, VILANOVA, MARCELO NEVES, REALE, LÊNIO LUIZ STRECK, BARROS CARVALHO, TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, JOSÉ ROBERTO VIEIRA, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, CLARICE VON OERTZEN DE ARAÚJO, ROBERTO WAGNER LIMA NOGUEIRA, LUÍS ALBERTO WARAT, aqui indicados de modo exemplificativo.¹⁶⁸

Partimos do pressuposto de que a norma jurídica é um dos vértices do triângulo semiótico jurídico, como se pode inferir, ademais, da visão de BARROS CARVALHO.¹⁶⁹ Graficamente, teríamos o seguinte triângulo semiótico jurídico:

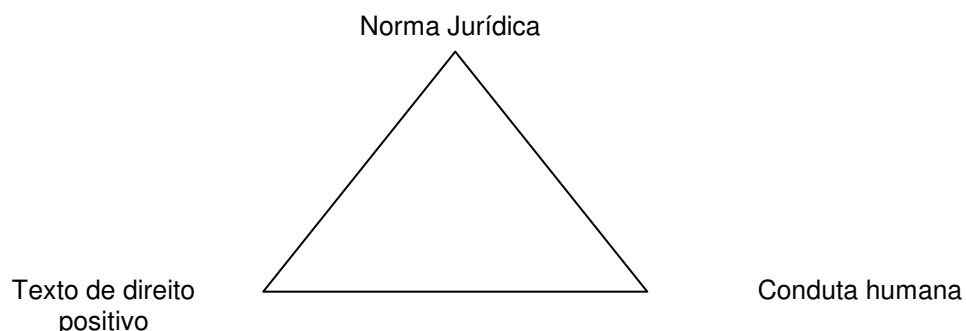


Ilustração 2 - Função sígnica normativa

¹⁶⁶ CEZAR A. MORTARI, *Introdução à Lógica*, p. 32-33; LUIS ALBERTO WARAT, *O Direito...*, *op. cit.*, p. 39.

¹⁶⁷ MARCELO NEVES, *Teoria da Inconstitucionalidade...*, *op. cit.*, p. 21, 129; LUIS ALBERTO WARAT, *O Direito...*, *op. cit.*, p. 39.

¹⁶⁸ ALF ROSS, *Direito...*, *op. cit.*, p. 139-150; GREGÓRIO ROBLES, *O Direito como texto*, p. 58; LOURIVAL VILANOVA, *Escritos...*, *op. cit.*, v.2, p. 235, v.g.; *As Estruturas Jurídicas e o sistema do direito positivo*, *passim*; MARCELO NEVES, *Teoria da Inconstitucionalidade...*, *op. cit.*, p. 21; MIGUEL REALE, *O Direito como experiência*, p. 173-179; LÊNIO LUIZ STRECK, *Hermenêutica Jurídica...*, *op. cit.*, p. 179-188; PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito Tributário: fundamentos...*, *op. cit.*, p. 57 e seguintes; *Curso...*, *op. cit.*, p. 99; TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, *Teoria...*, *op. cit.*, *passim*; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *A regra-matriz de incidência do IPI...*, *op. cit.*, p. 51-53; EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, *Lançamento...*, *op. cit.*, p. 30-32; CLARICE VON OERTZEN DE ARAÚJO, *Semiótica...*, *op. cit.*, *passim*; ROBERTO WAGNER LIMA NOGUEIRA, *O método literal de interpretação...*, *op. cit.*, p. 246-250; LUIS ALBERTO WARAT, *O Direito...*, *op. cit.*, *passim*.

¹⁶⁹ *Curso...*, *op. cit.*, p. 8-9. Em sentido um pouco diferente, CLARICE VON OERTZEN DE ARAÚJO afirma que a norma é o signo. Cf. *Semiótica...*, *op. cit.*, p. 70.

Desse modo, é possível analisar a norma jurídica semioticamente, sob as três dimensões retro-referidas.

Quando, em momento anterior, verificamos a possibilidade de formalização da linguagem do direito, chegamos à conclusão de que todas as normas jurídicas possuem a mesma estrutura lógica, ou, como chamaremos, doravante, sintática. Tal foco de estudo abrange também a relação de coordenação e subordinação entre as normas.¹⁷⁰

Todavia, no preenchimento das formas lógicas com os termos encontrados num dado texto legal, coloca-se o estudioso diante do tortuoso problema da semântica, dada a vaguidade e a ambiguidade das palavras. GREGÓRIO ROBLES considera que aqui é a localização da Dogmática Jurídica.¹⁷¹

Por fim, ao verificarmos como são os signos utilizados pelos usuários, estaremos diante da problemática questão da pragmática. Não há unanimidade quanto ao seu alcance, do ponto de vista jurídico, como recorda TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR.¹⁷² Numa visão geral, seria a verificação da “[...] *situação em que o signo é utilizado*.”¹⁷³ Se utilizarmos o conceito genérico de ISAAC EPSTEIN, teríamos por pragmática a dimensão que estuda a origem, os usos e os efeitos dos signos.¹⁷⁴ Fato é que há diversas propostas de classificação da análise pragmática, como a teoria do uso dos sinais, a linguística do diálogo, a teoria da ação locucionária e a teoria da interação.¹⁷⁵

Ressaltando a dificuldade em sua delimitação, ALF ROSS afirma:

Seria impraticável enumerar ou classificar as possíveis valorações na interpretação pragmática. A interpretação pragmática pode considerar não só os efeitos sociais previsíveis, como também a acuidade técnica da interpretação e sua concordância com o sistema jurídico e as idéias culturais que servem de base a esse sistema. [...]

Em resumo, a interpretação pragmática é a integração de uma multiplicidade de valorações; e o propósito da lei indica somente uma consideração única dentro dessa multiplicidade.¹⁷⁶

Na visão de MARCELO NEVES, na pragmática estaria incluído o “[...]”

¹⁷⁰ CLARICE VON OERTZEN DE ARAÚJO, **Semiótica...**, *op. cit.*, p. 25.

¹⁷¹ **O Direito como texto**, p. 57.

¹⁷² **Teoria...**, *op. cit.*, p. 1.

¹⁷³ NICOLA ABBAGNANO, **Dicionário de Filosofia**, p. 783.

¹⁷⁴ **O Signo**, p. 76.

¹⁷⁵ TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 2-10, *passim*.

¹⁷⁶ **Direito...**, *op. cit.*, p. 176-177.

*aspecto discursivo-dialógico da linguagem jurídica.*¹⁷⁷ Com isso, abre-se espaço para uma discussão de cunho político-ideológico.¹⁷⁸ Em suma, incluiria: a) relação instrumental entre usuários e os signos; b) as finalidades dos emittentes das mensagens; c) a abordagem das ideologias dos usuários; e d) a interação dialógico-discursiva entre emittentes e destinatários.¹⁷⁹

Para LUÍS ALBERTO WARAT, a pragmática aplicada ao direito “[...] *permite compreender que a ideologia é um fator indissociável da estrutura conceitual explicitada nas normas gerais.*”¹⁸⁰

ROBLES inclui, na pragmática jurídica a teoria da decisão jurídica, ou seja, uma preocupação com a dinâmica da produção da ordem jurídica, onde se encontraria o tema da justiça extra-sistemática e a teoria da argumentação jurídica.¹⁸¹ Para ele “[...] *a decisão geradora de texto jurídico limita o sentido deste.*”, merecendo a pragmática prioridade, no que é seguido por ROBSON MAIA LINS.¹⁸²

Para BARROS CARVALHO, na pragmática situa-se o problema de como “[...] *motivar a conduta, realizando os valores da ordem jurídica.*”¹⁸³

JOSÉ ROBERTO VIEIRA, por sua vez, compreende estarem incluídas, numa análise pragmática, “[...] *as preocupações ideológicas, traduzidas pelo reconhecimento das normas-princípios, em que o legislador depositou os valores que lhe são mais caros [...]*” e a intenção dos usuários da linguagem.¹⁸⁴ Alerta, contudo, que é nesse campo que, além da maior complexidade, “[...] *reside o mais amplo risco de ultrapassarmos as fronteiras da linguagem normativa [...]*”, limitando a atuação, numa Dogmática Jurídica, no reconhecimento dos valores internalizados no ordenamento jurídico como princípios – uma “[...] *ideologia intranormativa [...]*” –, assim como na existência de hierarquia entre tais conteúdos axiológicos.¹⁸⁵

¹⁷⁷ MARCELO NEVES, **Teoria da Inconstitucionalidade...**, *op. cit.*, p. 22.

¹⁷⁸ *Ibid.*, p. 135.

¹⁷⁹ *Ibid.*, p. 142.

¹⁸⁰ **O Direito...**, *op. cit.*, p. 47.

¹⁸¹ **O Direito como texto**, p. 60-63, *passim*. Sobre teoria da decisão, veja-se exemplificativamente: AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, **Curso de Teoria Geral do Direito...**, *op. cit.*, p. 496-499.

¹⁸² GREGÓRIO ROBLES, **O Direito como texto**, p. 18. ROBSON MAIA LINS, **A mora no direito tributário**, p. 69. Veja-se também, do último autor: **Controle...**, *op. cit.*, p. 47.

¹⁸³ **Curso...**, *op. cit.*, p. 100.

¹⁸⁴ Qual Revisão Constitucional?, **Jornal SESCOAP**, ago-1993, p. 16; Reforma Tributária: de Salomão a Souto, uma armadilha, **RDT**, n. 72, p. 114.

¹⁸⁵ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz de incidência do IPI...**, *op. cit.*, p. 52-53.

Os exemplos da dissensão doutrinária se multiplicariam.¹⁸⁶

De qualquer modo, operamos com a premissa da homogeneidade sintática e heterogeneidade semântica e pragmática do direito.¹⁸⁷ E esclarecemos que o presente trabalho prosseguirá, tendo por foco uma análise sintático-semântica do Direito, o que se dá para fins de corte metodológico.

Com isso, não negamos a importância da pragmática, que consideramos já demonstrada, pelo exposto até aqui. De qualquer modo, além da necessidade de escolhas epistemológicas – que, se empobrecem, como cediço, a análise da realidade, permitem, de outra banda, a consecução de efetivos resultados científicos que a falta de cortes impede –, temos em mente a extrema dificuldade no manejo da pragmática, que, como alerta TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, “[...] *supõe certa audácia e grande risco.*”¹⁸⁸

O referido autor, que com talento utiliza semelhante instrumental na análise jurídica, afirma que poucos o fizeram; e seu foco deu-se, por exemplo, na obra “Teoria da Norma Jurídica”, em tal dimensão semiótica, relegando a um segundo plano a sintática e a semântica e buscando fornecer subsídios para, quiçá, a elaboração de uma futura Semiótica completa do Direito.¹⁸⁹

A utilização da sintática, da semântica e da pragmática, em conjunto, daria ensejo a uma Semiótica completa do Direito, objetivo que, em seu sentido completo, consideramos muito além dos humildes limites do presente estudo.

Isso não significa que deixaremos de utilizar a pragmática, quando necessário: em alguns pontos do trabalho, como se verá, a menção a algum nível pragmático ficará clara, e, dependendo da definição que dela se tenha, haverá partes do trabalho que poderão ser consideradas de cunho semântico-pragmático, mormente na adoção de uma dentre as várias opções semânticas advindas da interpretação dos textos de direito positivo.

¹⁸⁶ Exemplificativamente, ainda, veja-se: AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, **Curso de Teoria Geral do Direito...**, *op. cit.*, p. 157; ROBERTO WAGNER LIMA NOGUEIRA, O método literal de interpretação... *op. cit.*, p. 250.

¹⁸⁷ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 147-152; **Direito tributário: linguagem e método**, p. 129; **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 76; AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, **Curso de Teoria Geral do Direito...**, *op. cit.*, p. 272-276; RAQUEL MERCEDES MOTTA XAVIER, **Não-cumulatividade...**, *op. cit.*, p. 23-30, *passim*.

¹⁸⁸ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 1. Um exemplo da importância da análise pragmática na seara do Direito Tributário pode ser vista numa das obras de SCHOUERI, que a escolheu como foco de análise. Cf. LUÍS EDUARDO SCHOUERI, **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**, *passim*.

¹⁸⁹ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 10-12, *passim*.

1.2.3 O DIREITO E A CIÊNCIA DO DIREITO COMO SISTEMAS

Convém ainda, nesse esboço propedêutico, aclarar que o direito e a Ciência do Direito serão aqui considerados mais que meros conjuntos: a eles se outorga o grau de sistema.¹⁹⁰

Não há um conceito único de sistema, termo que também é carregado de plurivocidade.¹⁹¹ Mas, como um conceito inicial, trazemos a lume a esclarecedora definição de BARROS CARVALHO:

Surpreendido no seu significado de base, o sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema.¹⁹²

Sistematizando as várias espécies de sistema, MARCELO NEVES traz uma interessante classificação.¹⁹³ Visualizando-a graficamente, teríamos o seguinte:

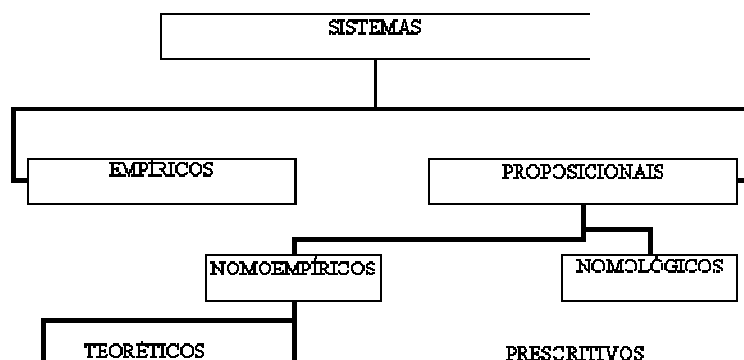


Ilustração 3 - Classificação dos Sistemas

Formam sistemas empíricos os fenômenos físicos, psíquicos ou sociais, em suas relações de causalidade, conforme são apreendidos pelo sujeito da

¹⁹⁰ LOURIVAL VILANOVA, **As estruturas lógicas...**, *op. cit.*, p. 158-160. Acerca das diferentes visões sobre o sistema jurídico, veja-se: NORBERTO BOBBIO, **Teoria do Ordenamento...**, *op. cit.*, p. 77-81.

¹⁹¹ MARCELO NEVES, **Teoria da Inconstitucionalidade...**, *op. cit.*, p.1. Um detalhado estudo sobre o tema foi realizado por JOSÉ ROBERTO VIEIRA. Cf. A noção de sistema no Direito, **RFD-UFPR**, n. 33, p. 53-64.

¹⁹² **Curso...**, *op. cit.*, p. 135. Veja-se também: NORBERTO BOBBIO, **Teoria do Ordenamento...**, *op. cit.*, p. 71; LOURIVAL VILANOVA, **Causalidade...**, *op. cit.*, p. 43.

¹⁹³ **Teoria da Inconstitucionalidade...**, *op. cit.*, p. 3-6, *passim*. Utilizam-se também de tal classificação os seguintes autores: PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 137; **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 181. 41 e seguintes; EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 49-50; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A noção de sistema no Direito...**, *op. cit.*, p. 61-62.

gnose.¹⁹⁴ Eis o “sistema solar”, o “sistema sanguíneo” *etc.*, formados por objetos extralinguísticos.¹⁹⁵ Os sistemas proposicionais, de outro lado, são formados por elementos linguísticos. Os nomológicos partem de um axioma, pouco importando o mundo dos eventos. São suas características essenciais o fechamento, a completude e a coerência interna, visto que seus enunciados são deduzidos, racionalmente, a partir do axioma. Eis, por exemplo, a matemática.¹⁹⁶

Já os sistemas nomoempíricos são formados por proposições que se referem a objetos reais. Tais proposições ou descrevem o mundo dos eventos (sistemas nomoempíricos teóricos ou descritivos), ou buscam modificar a conduta humana (prescritivos). No primeiro tipo, temos as ciências causais (naturais ou sociais) e as normativas (que descrevem o conteúdo de normas).¹⁹⁷ No segundo tipo, as proposições não descrevem condutas, mas sim as prescrevem (mundo do dever-ser).

Nesse sentido, pode-se afirmar que o ordenamento jurídico é um sistema nomoempírico prescritivo. Já a Ciência do Direito, que descreve o ordenamento jurídico, também possui ares de sistema do tipo nomoempírico descritivo.¹⁹⁸

Para TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, um sistema é sempre composto de uma estrutura e de um repertório.¹⁹⁹ Repertório é o conjunto de elementos do sistema. Estrutura é o conjunto de regras que determinam as relações entre os elementos. Trata-se de útil classificação, que traz distinções importantes. Todavia, entendemos, juntamente com LOURIVAL VILANOVA, que “[...] *as normas que estatuem como criar outras normas, isto é, normas-de-normas, ou proposições-de-proposições não são regras sintáticas fora do sistema. Estão no interior dele.*”²⁰⁰

Eis que exsurge importante distinção entre a estrutura e o repertório do sistema jurídico. A doutrina costuma chamar ao repertório do ordenamento jurídico de “normas de comportamento”, e à estrutura de “normas de estrutura”. As

¹⁹⁴ MARCELO NEVES, **Teoria da Inconstitucionalidade...**, *op. cit.*, p.3.

¹⁹⁵ “É bem verdade que no fenômeno da tomada de consciência da reunião de elementos do mundo exterior, pelos sentidos, já se pressupõe a manipulação de um conjunto de signos lingüísticos, pois não há conhecimento (no sentido pleno) sem linguagem. Nesse sentido, não havendo conhecimento fora do âmbito da linguagem, todo sistema seria do tipo proposicional.” Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 138.

¹⁹⁶ MARCELO NEVES, **Teoria da Inconstitucionalidade...**, *op. cit.*, p. 4-5.

¹⁹⁷ *Ibid.*, p. 6.

¹⁹⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 143.

¹⁹⁹ **Introdução...**, *op. cit.*, p. 175.

²⁰⁰ **As estruturas lógicas...**, *op. cit.*, p. 152.

primeiras seriam dirigidas diretamente à conduta intersubjetiva das pessoas, enquanto que as segundas, como afirma BOBBIO, são normas de produção jurídica, que regulam o modo de regular o comportamento, ou, na feliz expressão de BARROS CARVALHO, também elas se voltam para as condutas interpessoais, mas focadas no comportamento relativo “[...] *à produção de novas unidades deôntico-jurídicas, motivo pelo qual dispõem sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema.*”²⁰¹

De certo modo, é essa a classificação feita por HART, em relação às normas primárias, que seriam as de comportamento, e as secundárias, que se voltam para as regras primárias, determinando atos que levam à criação ou modificação de direitos e obrigações.²⁰²

Consideramos que a coerência entre os elementos não é condição para a existência de sistemas.²⁰³ A compatibilidade das porções só é essencial em sistemas proposicionais com função teórica, pois os demais, sejam os reais ou os proposicionais prescritivos, por se encontrarem “[...] *no ‘mundo’ da práxis e não na ordem do logos ou da gnose, prescindem de coerência.*”²⁰⁴

Não se trata, porém, de pacífica ideia. CANARIS, por exemplo, que tratou longamente do tema, afirma que a ordem interior e a unidade do Direito não são apenas pressupostos de natureza científica ou metodológica, porquanto decorrem de uma necessidade do legislador e do julgador atuarem com adequação racional axiológica, vinculada ao princípio da igualdade.²⁰⁵

Apesar de coadunar com a noção de sistema da Ciência do Direito, que implica, necessariamente, como recorda REALE, a coerência de juízos, tal visão não nos parece aplicável ao direito positivo, que possui, num mesmo momento, normas válidas incoerentes entre si.²⁰⁶ Não à toa, como já exposto anteriormente, ao direito positivo a lógica aplicável é a Deôntica, sujeita, tão somente, aos valores validade e invalidade, sendo diferente a situação da Ciência do Direito, em que é aplicável a

²⁰¹ NORBERTO BOBBIO, **Teoria do Ordenamento...**, *op. cit.*, p. 45; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 146.

²⁰² **El concepto...**, *op. cit.*, p. 101-102, 113-123, *passim*; SACHA CALMON NAVARRO GOELHO, **Teoria Geral do Tributo...**, *op. cit.*, p. 55-56.

²⁰³ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 11; LOURIVAL VILANOVA, **As estruturas lógicas...**, *op. cit.*, p. 186-190.

²⁰⁴ MARCELO NEVES, **Teoria da Inconstitucionalidade...**, *op. cit.*, p. 3.

²⁰⁵ **Pensamento sistemático...**, *op. cit.*, p. 27.

²⁰⁶ **Introdução...**, *op. cit.*, p. 45.

Lógica Alética, sujeita à verificação da verdade e falsidade.²⁰⁷ Assim, afirma BARROS CARVALHO:

Logo, no plano científico, não devemos encontrar contradição entre as múltiplas proposições descritivas, a despeito de tais enunciados relatarem normas jurídicas algumas vezes antagônicas. O sistema da Ciência do Direito é isento de contradições.²⁰⁸

Portanto, entendemos possível que, num dado sistema de direito, haja duas normas contraditórias, ambas válidas. No processo de posituação acima explicitado, aplicam-se normas de estrutura que visam eliminar esse problema, para que haja solução de conflitos. Tais contradições somente desaparecem quando uma das duas normas válidas são retiradas do sistema por outra norma, seja uma decisão judicial, seja uma lei revogadora etc.

Com isso, ficamos com a definição que nos pareceu a mais completa, exposta por JOSÉ ROBERTO VIEIRA, quando, após detalhada incursão nas diferentes visões sobre o tema, chega a uma segunda noção de sistema, como “[...] *um conjunto de elementos (repertório) que se relacionam (estrutura), compondo um todo unitário (unidade) [...]*”, aplicável à noção de sistema no direito positivo, e a uma terceira noção, como “[...] *um conjunto de elementos (repertório) que se relacionam (estrutura), compondo um todo coerente e unitário (ordenação e unidade) [...]*”, esta aplicável à Ciência do Direito.²⁰⁹

1.3 NOÇÃO FUNDAMENTAL DE ESTADO

1.3.1 O ESTADO E A TEORIA PURA DO DIREITO

O que é o Estado? Também não se trata de um questionamento de resposta fácil. É um fato sua existência, e há diversas teorias, que, com diferentes premissas, chegam a conclusões contrapostas.²¹⁰ Entretanto, para os fins do presente trabalho, necessitamos de uma resposta que, ainda que superficial, como

²⁰⁷ Nesse sentido, veja-se: HANS KELSEN, **Teoria Geral das Normas**, p. 209; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, op. cit., p. 3; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, A noção de sistema no Direito... op. cit., p. 61.

²⁰⁸ **Curso...**, op. cit., p. 11.

²⁰⁹ A noção de sistema no Direito..., op. cit., p. 54-55, 61. Veja-se também: PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, op. cit., p. 11.

²¹⁰ DALMO DE ABREU DALLARI, **Elementos de Teoria Geral do Estado**, p. 43.

não poderia deixar de ser pelos limites a que nos propomos, ao menos nos permita o manejo conceptual do tema, para que atinjam a finalidade gnoseológica almejada.

DALMO DE ABREU DALLARI afirma que a denominação “Estado”, utilizada no sentido de “[...] *situação permanente de convivência e ligada à sociedade política* [...]” foi empregada, inicialmente, por Maquiavel, na obra “O Príncipe”, escrita, segundo JOSÉ ROBERTO VIEIRA, no período de 1513-1514, tendo sido utilizada pelos italianos para referência às cidades independentes.²¹¹ Mas a utilização do termo para significar uma “sociedade política” somente teria acontecido no século XVI.²¹²

O mesmo autor afirma que se podem reduzir a três as posições acerca da época do surgimento do Estado: a) a que aceita a existência do Estado desde sempre, defendida, por exemplo, por Eduard Meyer e Wilhelm Koppers; b) a que afirma ter a sociedade existido sem o Estado por um período, e, por diferentes motivos, ele teria surgido com diferenças cronológicas em alguns lugares, posição que seria a majoritária; e c) por fim, a que afirma que somente passou a existir o Estado com a junção de certas características bem definidas, a partir do século XVII, como afirma Karl Schmidt, exemplificativamente.²¹³

Quanto às causas do aparecimento originário de Estados, podem-se distinguir dois grupos de teorias: a) as que creem na formação natural ou espontânea dos Estados, seja por origem familiar ou patriarcal, seja por atos de força e conquista, seja ainda por causas econômicas ou patrimoniais, quiçá por desenvolvimento social espontâneo; e b) as teorias contratualistas, que afirmam que houve um ato volitivo que deu surgimento ao Estado.²¹⁴

Para conceituar o Estado, AMARO CAVALCANTI cita Laveleye, afirmando ser ele “[...] *um grupo, mais ou menos numeroso de homens unidos por instituições e sob um mesmo soberano*”.²¹⁵ No entanto, o autor, em nota, acresce à definição do

²¹¹ DALMO DE ABREU DALLARI, **Elementos...**, *op. cit.*, p. 43; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Crédito presumido do IPI na industrialização por encomenda: um Estado “maquiaveliano” e talvez “maquiavélico”, in CONGRESSO DO IBET, VI, **Sistema tributário brasileiro e a crise atual**, p. 460. Nesse sentido, veja-se: NORBERTO BOBBIO, **Estado, governo, sociedade**: para uma teoria geral da política, p. 65.

²¹² DALMO DE ABREU DALLARI, **Elementos...**, *op. cit.*, p. 43.

²¹³ *Ibid*, p. 44. Veja-se também: NORBERTO BOBBIO, **Estado, governo, sociedade...**, *op. cit.*, p. 73-76.

²¹⁴ DALMO DE ABREU DALLARI, **Elementos...**, *op. cit.*, p. 45-46.

²¹⁵ AMARO CAVALCANTI, **Regime Federativo e a República Brasileira**, p. 13.

autor francês um elemento que considera indispensável: o território.²¹⁶

Nessa visão de Estado, que podemos classificar como “clássica”, a ideia de soberania é essencial.²¹⁷ Afinal,

O que se verifica [...] é que o conceito de soberania é uma das bases da ideia de Estado Moderno, tendo sido de excepcional importância para que este se definisse, exercendo grande influência prática nos últimos séculos, sendo ainda uma característica fundamental do Estado.²¹⁸

Partindo-se de uma visão marxista do tema, há duas diferentes perspectivas sobre o Estado.²¹⁹ Em uma, ele é apenas o “[...] *‘instrumento’ das classes dominantes, e por elas manipulado, de forma a realizar os interesses coletivos de seus membros*”.²²⁰ Para a outra, “[...] *sua estrutura e atividade consistem na imposição e na garantia duradoura de regras que institucionalizam as relações de classes específicas de uma sociedade capitalista*”.²²¹

Também quanto ao efetivo conceito do que venha a ser o Estado, DAVID EASTON, que faz o mesmo questionamento que abriu o presente item, afirma que, em poucas oportunidades, houve tanta discórdia quanto ao significado de um termo:

A confusão e variedade de sentidos é tão vasta [...], que é quase inacreditável que durante os último dois mil e quinhentos anos em que questão tem sido repetidamente discutida de uma forma ou de outra, nenhuma espécie de uniformidade tenha sido conseguida. [*sic*]²²²

O referido autor, trabalhando a ideia de sistema político, chega à conclusão de que o mais apropriado é o abandono da ideia de Estado.²²³

Não à toa, a moderna ciência política costuma partir da análise da ação coletiva, baseada na teoria da escolha racional.²²⁴ Nesse sentido, o Estado poderia ser visto como uma instituição social, que nada mais é do que “[...] *um mecanismo*

²¹⁶ AMARO CAVALCANTI, **Regime Federativo...**, *op. cit.*, p. 22.

²¹⁷ *Ibid.*, p. 19.

²¹⁸ DALMO DE ABREU DALLARI, **Elementos...**, *op. cit.*, p. 63. HELENO TÔRRES recorda a dificuldade da conceituação de “soberania”. Veja-se: **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**, p. 62-67.

²¹⁹ CLAUS OFFE e VOLKER RONGE, Teses sobre a fundamentação do conceito de “estado capitalista” e sobre a pesquisa política de orientação materialista, *in*: CLAUS OFFE, **Problemas estruturais do Estado Capitalista**, p. 122. Sobre o tema, veja-se também: FRANCISCO QUINTANILHA VERAS NETO, Gramsci, Hegemonia e Estado, *in*: RICARDO MARCELO FONSECA [Org], **Repensando a Teoria do Estado**, p. 120.

²²⁰ CLAUS OFFE e VOLKER RONGE, Teses..., *op. cit.*, p. 122.

²²¹ *Ibid.*, p. 123.

²²² DAVID EASTON, **The Political System**, p. 107, *apud* DALMO DE ABREU DALLARI, **Elementos...**, *op. cit.*, p. 98.

²²³ DALMO DE ABREU DALLARI, **Elementos...**, *op. cit.*, p. 98.

²²⁴ Vide: JON ELSTER, **Peças e Engrenagens das Ciências Sociais**, p. 38-46; GEORGE TSEBELIS, **Jogos Ocultos**, p. 33-60; ANTHONY DOWNS, **Uma teoria econômica da democracia**, p. 28-33.

de imposição de regras".²²⁵ Existem instituições sociais privadas e públicas, mas, enquanto naquelas, a principal sanção é a expulsão do grupo, nas públicas, "*Suas sanções, apoiadas pelo sistema de aplicação das leis, incluem subsídios, taxas, multas e prisão. As regras que vigoram incluem leis, decisões judiciais, decretos administrativos e ordens executivas.*"²²⁶

Por essa pequena introdução, verificamos que, diante da complexidade ontológica do objeto, a apreensão do conceito de Estado em sentido integral, se não é epistemologicamente impossível, é tarefa hercúlea.

Com tais ideias na retentiva, partiremos de uma análise estritamente jurídica do objeto de estudo, como tem sido a tônica do presente trabalho. Com tal corte epistemológico, podemos afirmar que o Estado é uma ordem de conduta humana.²²⁷ Nem toda ordem jurídica é um Estado, como a ordem pré-estatal de uma tribo indígena, ou a ordem supraestatal do Direito Internacional. Mas o Estado é uma ordem jurídica organizada para criar e aplicar as normas que a formam, pelo que se afirma que o Estado é uma ordem jurídica relativamente centralizada.²²⁸

Ou seja, em tal visão, inexistente diferença entre Estado e ordenamento jurídico:

Outra conclusão a que chega Kelsen é a de que, do ponto de vista normativo, não existe diferença entre Estado e Direito. Para o político ou o economista, haverá diferença; mas para o jurista, o *Estado é o Direito enquanto subjetivado*.²²⁹

Com isso, podemos revisitar os elementos considerados típicos do Estado, nas teorias clássicas.²³⁰ No entanto, a postura metodológica adotada traz alguns elementos diversos, tratados com profundidade por Kelsen, sob a mesma óptica dos diferentes âmbitos de validade da norma jurídica já mencionados.²³¹

Com efeito, o território é um dos elementos do Estado, mas deve ser entendido como o âmbito espacial de validade da ordem jurídica chamada Estado.²³² O tempo também o é, pois essa ordem jurídica é válida sobre um

²²⁵ JON ELSTER, **Peças...**, *op. cit.*, p. 174.

²²⁶ *Ibid.*, p. 175.

²²⁷ HANS Kelsen, **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 317.

²²⁸ *Id.*

²²⁹ MIGUEL REALE, **Filosofia...**, *op. cit.*, p. 477.

²³⁰ Sobre o tema, veja-se: DALMO DE ABREU DALLARI, **Elementos...**, *op. cit.*, p. 60-61.

²³¹ Veja-se o item 1.2.1.1, *supra*, p. 27.

²³² HANS Kelsen, **Teoria Geral do Direito...**, *op. cit.*, p. 298-314, *passim*.

território e por determinado tempo.²³³ O povo, por sua vez, é o âmbito de validade pessoal da ordem jurídica nacional.²³⁴ Além disso, deve-se anotar a competência do Estado, que é o âmbito material de validade das normas.²³⁵ O último elemento estatal, nessa visão, é o poder, que pode ser entendido como a validade da ordem jurídica.²³⁶

1.3.2 OS LIMITES DA REFORMA CONSTITUCIONAL: AS CLÁUSULAS PÉTREAS

Expostas tais ideias, consideramos necessário dar um passo além, na análise. Isso porque a composição do sistema jurídico varia não só no espaço, mas também no tempo. Normas jurídicas são produzidas, mas possuem um limite temporal, que vai até sua retirada do sistema. Não há dúvida de que se trata de um sistema dinâmico.²³⁷ Ao focarmos o sistema jurídico como objeto de estudo, entendemos que é possível realizar análise sob uma óptica estática, na qual se verifica o direito como um sistema de normas em vigor, que foi o foco até o momento; mas também é possível estudá-lo do ponto de vista dinâmico, em que se verifica o processo com o qual o direito é produzido e aplicado, como predica Kelsen.²³⁸

Quem outorga a competência para o órgão expedidor de normas é outra norma jurídica, e assim por diante, o que nos levaria em regressão infinita, já que “[...] *norma vem de norma [...], o universo do direito é um todo homogêneo*”.²³⁹ Por isso, adotamos neste trabalho, com fins meramente epistemológicos, o postulado de Kelsen sobre a norma fundamental.²⁴⁰ Afinal, toda ciência parte de um axioma

²³³ HANS Kelsen, **Teoria Geral do Direito...**, *op. cit.*, p. 314-333, *passim*.

²³⁴ *Ibid.*, p. 334-345, *passim*.

²³⁵ *Ibid.*, p. 346.

²³⁶ *Ibid.*, p. 364.

²³⁷ E, segundo alguns, autopoietico. Veja-se: MARCELO NEVES, **A constitucionalização simbólica**, p. 119-124; TIAGO CAPPI JANINI, **Compensação tributária...**, *op. cit.*, p. 29-30. A autopoiese “[...] *tem sua origem na teoria biológica de Maturana e Varela [...]*” e “*Significa inicialmente que o respectivo sistema é construído pelos próprios componentes que ele constrói*”, havendo algumas modificações quando de sua aplicação a sistemas sociais, como o Direito. Cf. MARCELO NEVES, **A constitucionalização...**, *op. cit.*, p. 113.

²³⁸ **Teoria Geral do Direito...**, *op. cit.*, p. 163-165; **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 79-80. Veja-se também: ULISES SCHMILL ORDOÑEZ, **Lógica y derecho**, p. 15; MARIA HELENA DINIZ, **A Ciência...**, *op. cit.*, p. 43.

²³⁹ LOURIVAL VILANOVA, **Escritos...**, *op. cit.*, v.1, p. 311.

²⁴⁰ **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 215-228; **Teoria Geral das Normas**, p. 326-329; **Teoria Geral do Direito...**, *op. cit.*, p. 163. Partindo de concepção um pouco diversa sobre o Direito, HART fala de uma “[...] *regra última de reconhecimento*”. Cf. **El concepto...**, *op. cit.*, p. 133.

fundante, que não pode ser discutido, para que seja possível a gnose do objeto pretendido:

Não deve causar espécie a circunstância de a Ciência do Direito precisar de um axioma, enunciado que se dá por verdadeiro sem demonstração, para fincar a raiz do seu sistema. Tal acontece em todo o sistema científico: a Geometria, a Matemática, a Sociologia, a Psicologia e as demais ciências partem sempre de proposições escolhidas arbitrariamente ou de evidência imediata, não demonstráveis, e sobre elas desdobra a organização descritiva dos respectivos objetos.²⁴¹

A norma fundamental é postulado-limite de atuação da Ciência do Direito em sentido estrito, é, no dizer de VILANOVA, uma “[...] *necessidade gnosiológica* [...]”.²⁴² Além dele, buscando, por exemplo, o fundamento da norma fundamental, entramos em searas diversas de conhecimento, que não o da Dogmática Jurídica.²⁴³

É ela que fornece, do ponto de vista epistemológico, unidade ao ordenamento jurídico; afinal, como afirma BOBBIO

Essa norma única não pode ser senão aquela que impõe obedecer ao poder originário do qual deriva a Constituição, que dá origem às leis ordinárias, que, por sua vez, dão origem aos regulamentos, decisões judiciais, etc. [...] E essa norma última não pode ser senão aquela de onde deriva o poder primeiro. [*sic*]²⁴⁴

Em vista dessa dinâmica do Direito, e do antes exposto acerca de não ser possível transitar livremente do mundo do dever-ser para o mundo do ser, tem-se o fenômeno da incidência da norma jurídica, isto é, do ponto de vista lógico, a realização de duas operações: a de subsunção, em que ocorrido um fato qualquer, verifica-se que ele se inclui numa classe de fatos previstos em norma jurídica; e a de implicação, pois, conforme já demonstramos, o antecedente da norma implica seu consequente, e, ocorrida a subsunção, surge uma relação jurídica.²⁴⁵

Não é por nós desconhecida a existência de entendimentos doutrinários contrapostos acerca da fenomenologia da incidência da norma jurídica. Simplificadamente, podemos falar que, de um lado, temos a visão de PONTES DE MIRANDA, que vê na incidência um fenômeno que se passa no mundo do

²⁴¹ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 145.

²⁴² **Escritos...**, *op. cit.*, v.1, p. 313.

²⁴³ Sobre o tema, veja-se: NORBERTO BOBBIO, **Teoria do Ordenamento...**, *op. cit.*, p. 63.

²⁴⁴ **Teoria do Ordenamento...**, *op. cit.*, p. 59.

²⁴⁵ “Subsunção é o fenômeno de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei. Diz-se que um fato se subsume à hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente à descrição que dele faz a lei.” Cf. GERALDO ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 69.

pensamento, diferentemente da aplicação da norma jurídica, que demanda intervenção humana, defendida por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES.²⁴⁶ De outro, a visão de PAULO DE BARROS CARVALHO, que tem sido adotada com vigor no campo do Direito Tributário pátrio, que identifica a incidência com a aplicação da norma:

*[...] é importante dizer que não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. As normas não incidem por força própria. Numa visão antropocêntrica, requerem o homem, como elemento intercalar, movimentando as estruturas do direito, extraíndo de normas gerais e abstratas outras gerais e abstratas ou individuais e concretas e, com isso, imprimindo positividade ao sistema, quer dizer, impulsionando-o das normas superiores às regras de inferior hierarquia, até atingir o nível máximo de motivação das consciências [...].*²⁴⁷

Apenas anotamos a existência da discussão, que não será, por desnecessidade, aprofundada no presente trabalho. Aqui, utilizaremos despreocupadamente o termo “fato”, sem distingui-lo de “evento”, sabendo que, na visão de BARROS CARVALHO, são conceitos ontologicamente diversos.²⁴⁸

Pois bem. Para Kelsen, com quem estamos de acordo, o direito regula sua própria produção normativa.²⁴⁹ E uma norma jurídica pode determinar os limites de criação de outra norma, tanto formal, quanto materialmente.²⁵⁰ Para HART, são casos em que o próprio direito prevê normas que implicam incompetência para legislar.²⁵¹ Veja-se que, com isso, uma norma somente será válida se criada com a observância dos limites formais e materiais impostos por outra, que se torna seu “[...] fundamento imediato de validade [...]”, nos dizeres de Kelsen.²⁵² Isso até a norma-ápice do sistema, a norma constitucional, limite do direito positivo, além do qual atravessamos os seus limites, conforme já exposto.²⁵³

A constituição é o ponto fundante do Estado, visto ser a norma de maior hierarquia num dado sistema jurídico:

²⁴⁶ PONTES DE MIRANDA, **Tratado de Direito Privado**, tomo 1, p. 10-12; JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, **Teoria Geral da Isenção Tributária**, p. 175-179, *passim*. Veja-se também: CAMILA MONTEIRO PULLIN MILAN, **A prova no processo administrativo tributário**, p. 65-74.

²⁴⁷ **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 9.

²⁴⁸ *Ibid.*, p. 85-90.

²⁴⁹ **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 246. Veja-se também: NORBERTO BOBBIO, **Teoria do Ordenamento...**, *op. cit.*, p. 45.

²⁵⁰ HANS Kelsen, **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 246.

²⁵¹ **El concepto...**, *op. cit.*, p. 84.

²⁵² **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 246.

²⁵³ *Ibid.*, p. 247.

A Constituição é aqui entendida num sentido material, quer dizer: com esta palavra significa-se a norma positiva ou as normas positivas através das quais é regulada a produção das normas jurídicas gerais. [...]

Da Constituição em sentido material deve distinguir-se a Constituição em sentido formal, isto é, um documento designado como “Constituição” que – como Constituição escrita – não só contém normas que regulam a produção de normas gerais, isto é, a legislação, mas também normas que se referem a outros assuntos politicamente importantes e, além disso, preceitos por força dos quais as normas contidas neste documento, a lei constitucional, não podem ser revogadas ou alteradas pela mesma forma que as leis simples, mas somente através de processo especial submetido a requisitos mais severos.²⁵⁴

A Constituição é “[...] *a norma ou as normas que determinam como, isto é, por que órgãos e através de que processos [...] devem ser produzidas as normas gerais da ordem jurídica que constitui a comunidade [...]*.”²⁵⁵ É ela a norma-limite de um dado sistema jurídico, como afirma VILANOVA.²⁵⁶

As normas constitucionais, postas pelo chamado poder constituinte originário, são as de maior hierarquia, dentro da estrutura escalonada do direito exposta por Kelsen, e servem de pressuposto de validade para as normas de inferior hierarquia.²⁵⁷

Fica claro, portanto, que o poder constituinte é ilimitado juridicamente.²⁵⁸ Trata-se de momento anterior à existência do direito positivo, em que não se pode afirmar que existam limites de ordem jurídica para sua atuação, ainda que possa haver outros, de conteúdo político, moral, social *etc.*

Mas, instituído o ordenamento, não mais é assim. Há limites para a criação de normas infraconstitucionais, assim como para mudanças na constituição. E a realidade demonstra serem pródigos os limites negativos, tais como o rol de

²⁵⁴ HANS Kelsen, **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 247-248.

²⁵⁵ *Ibid.*, p. 221.

²⁵⁶ **Escritos...**, *op. cit.*, v.1, p. 304. Sobre a plurivocidade do conceito, veja-se: MARCELO NEVES, **Teoria da Inconstitucionalidade...**, *op. cit.*, p. 53-58; **A constitucionalização...**, *op. cit.*, p. 53-54.

²⁵⁷ “A ordem jurídica não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano, situadas umas ao lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas. A sua unidade é produto da conexão de dependência que resulta do fato de a validade de uma norma, que foi produzida de acordo com outra norma, se apoiar sobre essa outra norma, cuja produção, por sua vez, é determinada por outra; e assim por diante, até abicar finalmente na norma fundamental – pressuposta.” Cf. HANS Kelsen, **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 247. Veja-se também: NORBERTO BOBBIO, **Teoria do Ordenamento...**, *op. cit.*, p. 49; MARIA HELENA DINIZ, **A Ciência...**, *op. cit.*, p. 120.

²⁵⁸ LOURIVAL VILANOVA, **Escritos...**, *op. cit.*, v.1, p. 422. Neste mesmo sentido: SABRINA MICHELE SOUZA DE SOUZA CÔRREA, **Cláusulas pétreas em matéria tributária: Federação e Direitos fundamentais**, p. 52. Referida autora faz ressalva quanto a entendimentos contrários, que veem limites históricos e sociológicos.

liberdades individuais comumente previstos nos textos constitucionais.²⁵⁹ Nesse sentido, aduz KELSEN:

A indagação se pode haver normas não-derrogáveis, em contradição com uma opinião generalizada na Ciência do Direito tradicional, precisa ser respondida afirmativamente, contanto que a questão signifique: se há normas, cuja validade não pode ser abolida por uma outra (derrogante) norma [...].²⁶⁰ [...]

Uma Constituição republicana pode determinar que ela não pode ser abolida por uma monárquica e uma monárquica dispor que ela não pode ser abolida por uma republicana.²⁶¹

No mesmo sentido, GEORGE TSEBELIS, numa análise de ciência política calcada na teoria da escolha racional, vê tais limitações como regras de ordem superior, com que se restringem as mudanças possíveis no jogo político.²⁶² HART também reconhece tal possibilidade de limitação.²⁶³

A existência desses limites não significa que a norma não possa perder sua eficácia, e com isso, sua validade, como predica KELSEN.²⁶⁴ Isso ocorreria, por exemplo, com uma revolução, que refundasse um ordenamento jurídico:

O ponto de vista jurídico sobre a revolução é um esquema de interpretação de dados-de-fato (os dados da experiência) segundo o qual a revolução é uma ruptura na continuidade jurídica. [...] Há continuidade política, social, cultural, mas descontinuidade normativo-constitucional. [...] se a Constituição vigente ao advento da revolução continua intacta, então revolução juridicamente não se deu. [...] ²⁶⁵

Nesse sentido, VILANOVA, com base em KELSEN, afirma que há dois casos de alteração constitucional: a regulada pela própria constituição, que determina qual o órgão competente para criação de normas constitucionais e o procedimento necessário, e o outro, não previsto normativamente, que se encontra, por isso, no âmbito exterior ao direito.²⁶⁶

Limitando-nos ao âmbito jurídico, entendemos que a constituição pode ser modificada, mas como norma de maior hierarquia, ela autolimita a forma de

²⁵⁹ HANS KELSEN, **Teoria Pura...**, *op. cit.*, p. 249.

²⁶⁰ **Teoria Geral das Normas**, p. 138.

²⁶¹ *Ibid.*, p. 184.

²⁶² **Jogos Ocultos**, p. 98.

²⁶³ **El concepto...**, *op. cit.*, p. 89-91, *passim*.

²⁶⁴ **Teoria Geral das Normas**, p. 138.

²⁶⁵ LOURIVAL VILANOVA, **Escritos...**, *op. cit.*, v.1, p. 263.

²⁶⁶ **Escritos...**, *op. cit.*, v.1, p. 287. Há quem defenda a existência de processos informais de mudanças constitucionais, como, *v.g.*, a mudança de interpretação ou de costume constitucionais. Sobre o tema, que não será por nós aprofundado, veja-se: ANNA CÂNDIDA DA CUNHA FERRAZ, **Processos Informais de mudança da constituição**: mutações constitucionais e mutações inconstitucionais, *passim*.

alteração de seu texto. Nas chamadas constituições rígidas, como é o caso da brasileira, há maior dificuldade na apresentação de propostas e na aprovação de normas modificativas do que para a aprovação de leis infraconstitucionais.²⁶⁷ Isso garante maior estabilidade ao texto constitucional.

Porém, não é só. Existem matérias sobre as quais não poderá, o Constituinte Derivado, nem mesmo apresentar projeto de emenda.²⁶⁸ São as chamadas cláusulas pétreas, núcleo intangível da constituição. Num dado ordenamento jurídico vigente, são eles imutáveis:

As cláusulas pétreas equivalem a determinadas matérias insuscetíveis de alteração pelo exercício da competência reformadora, por representarem os valores básicos, fundamentais da Constituição, que não podem ser modificados, sob pena de alteração da própria identidade do texto constitucional. [...]²⁶⁹

A Constituição brasileira limita a forma de alteração de seu texto. No artigo 60 prevê o instrumento jurídico “emenda constitucional”, meio adequado para sua reforma.²⁷⁰

Do estudo desse dispositivo denota-se que há maior dificuldade na apresentação de proposta e na aprovação de emendas – 3/5 dos membros das duas casas do Congresso Nacional em dois turnos – do que na aprovação de leis ordinárias, por exemplo – maioria dos presentes à sessão, turno único, desde que presente a maioria dos membros da Casa Legislativa. Isso garante maior estabilidade ao texto constitucional, assegurando-lhe a alcunha de rígido.

²⁶⁷ No caso brasileiro, se nos ativermos aos dados empíricos, melhor seria dizer que “deveria haver maior dificuldade na aprovação de normas modificativas.”

²⁶⁸ Utilizaremos, por simplificação e uso assente na doutrina, as expressões “poder constituinte originário e derivado”, apesar das críticas existentes e da existência de expressões mais adequadas, que não são por nós desconhecidas. Para tanto, convém transcrever a seguinte citação: “*A doutrina do direito constitucional criou uma dicotomia entre ‘poder constituinte originário’ e ‘poder constituinte derivado’. Para nós, só há um poder constituinte, que atua instaurando uma nova ordem constitucional. Trata-se de um poder jurídico desprovido de condicionamentos formais. Já o suposto ‘poder derivado’, representa, em verdade, uma competência reformadora, porque é uma fonte normativa com atribuições derivadas de outra autoridade.*” Cf. PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA, *Cláusulas Pétreas Tributárias*, **RDDT**, n. 92, p. 40. Vide também: JOSÉ AFONSO DA SILVA, **Curso de Direito Constitucional Positivo**, p. 64-65; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **Medidas provisórias em matéria tributária**; as catilinares brasileiras, p. 48; SABRINA MICHELE SOUZA DE SOUZA CÔRREA, **Cláusulas pétreas...**, *op. cit.*, p. 55-57.

²⁶⁹ PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA, *Cláusulas Pétreas...*, *op. cit.*, p. 41. Há quem defenda a impossibilidade de limites de ordem material à modificação constitucional. Sobre o tema, veja-se: SABRINA MICHELE SOUZA DE SOUZA CÔRREA, **Cláusulas pétreas...**, *op. cit.*, p. 63-67.

²⁷⁰ Utilizaremos indistintamente os termos “reforma”, “revisão” e “emenda”. Para um aprofundamento sobre as diferenças, veja-se: JOSÉ AFONSO DA SILVA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 61-63; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *Qual Revisão Constitucional?...op. cit.* p. 16.

E as cláusulas pétreas estão previstas no art. 60, § 4º, em que se tem um grau de rigidez máximo.²⁷¹

Aduz OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO que, na “[...] *exposição de qualquer doutrina, parte-se de certos postulados e, apesar de serem suscetíveis de prova, esta deve ser tomada como já feita*”.²⁷² É nesse sentido que todas as afirmações deste capítulo devem ser tomadas, e, com isso, damos por encerrada a exposição inicial sobre temas que, obviamente, demandam muitas outras discussões, aqui não desenvolvidas, pelos limites do presente trabalho.

²⁷¹ MICHEL TEMER, **Elementos de Direito Constitucional**, p. 69.

²⁷² **Natureza Jurídica...**, *op. cit.*, p.19.

2 O TRIBUTO E A NORMA DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

2.1 O CONCEITO DE TRIBUTO

2.1.1 INTRÓITO: PRIMEIRA APROXIMAÇÃO DE UM CONCEITO

Se, no capítulo anterior, tratamos de ideias com pretensão de universalidade sobre nosso objeto de estudo, o direito, focaremos agora o direito positivo brasileiro vigente. Interessam-nos, em especial, as normas atinentes ao sistema tributário nacional, e, para sua compreensão, mister se faz um conceito de tributo.

Tem sido uma tônica a demonstração da vaguidade e da ambiguidade dos termos comumente manejados pelo cientista do Direito. Não é diferente em relação a “tributo”, que, na linguagem vulgar, possui, ao menos, quatro diferentes significados: a) como cobrança feita por um Estado invasor sobre outro; b) como cobrança realizada pelo Estado a seu povo; c) como aquilo que se concede ou se sofre, seja por razões morais, seja por necessidade *etc.*; e d) como homenagem.²⁷³

Sem dúvida, interessa-nos aqui a segunda acepção. Mas, mesmo no linguajar técnico-jurídico, ainda há diferentes sentidos para a palavra. Apontou com precisão isso, BARROS CARVALHO:

O vocábulo “tributo” experimenta nada menos do que seis significações diversas, quando utilizado nos textos do direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência. São elas:

- a) “tributo” como quantia em dinheiro;
- b) “tributo” como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo;
- c) “tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo;
- d) “tributo” como sinônimo de relação jurídica tributária;
- e) “tributo” como norma jurídica tributária;
- f) “tributo” como norma, fato e relação jurídica.²⁷⁴

GERALDO ATALIBA, por exemplo, identifica o tributo à relação jurídica tributária, ao defini-lo como:

²⁷³ Cf. ANTÔNIO HOUAISS, MAURO DE SALLES VILLAR e FRANCISCO MANOEL DE MELLO FRANCO, **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**, p. 1879.

²⁷⁴ **Curso de Direito Tributário**, p. 20.

[...] obrigação jurídica pecuniária, ex lege, que se não constitui em sanção de ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos)..²⁷⁵

No mesmo sentido pensam LUCIANO AMARO, RICARDO LOBO TORRES, LUÍS CÉSAR DE SOUZA QUEIROZ e DINO JARACH, enquanto ALFREDO AUGUSTO BECKER o define como o “[...] *objeto daquela prestação que satisfaz aquele dever.*” REGINA HELENA COSTA, por sua vez, define-o como “[...] *relação jurídica existente entre Estado e contribuinte* [...].”²⁷⁶

Uma ideia inicial sobre a realidade tributária pode ser encontrada na distinção entre as diversas formas de o Estado arrecadar dinheiro para a consecução de seus diversos fins.

Podemos, com base na doutrina de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, apontar os seguintes meios de absorção de valores pecuniários, pelo ente estatal, de forma lícita em nosso ordenamento através de: a) contratos; b) multas impostas; c) indenizações; d) adjudicações; e e) tributos.²⁷⁷

Os contratos geram receitas para o Estado, como aluguéis, foros, preços públicos *etc.*, e têm seu fundamento jurídico em normas administrativas e civis; já as multas são receitas advindas do “jus puniendi” estatal, tendo natureza de sanção pecuniária por descumprimento de dever legal ou contratual.²⁷⁸ As indenizações, por sua vez, advêm da reparação ao patrimônio público lesado; e as adjudicações, incluem confiscos, apropriação de bens vacantes *etc.*, ou se amoldam ao mesmo conceito de sanção ou indenização e incluem, ainda, os bens vacantes, por inexistir prestação imputada a um sujeito passivo.²⁷⁹ Chega-se, finalmente, ao tributo, o

²⁷⁵ GERALDO ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 34.

²⁷⁶ LUCIANO AMARO, **Direito Tributário Brasileiro**, p. 25; RICARDO LOBO TORRES, **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, p. 371; LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ, **Sujeição Passiva Tributária**, p. 57; DINO JARACH, **O fato impositivo**, p. 49; ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria Geral do Direito Tributário**, p. 278; REGINA HELENA COSTA, **Curso de Direito Tributário**, p. 105. Interessante condensação de diversas noções de tributo pode ser encontrada na obra de OCTAVIO CAMPOS FISCHER, **A Contribuição ao PIS**, p. 44-45.

²⁷⁷ SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária**, p. 89-92. Veja-se também: GERALDO ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 36; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Teoria da Norma Tributária**, p. 89-91. Há outros meios de arrecadação de patrimônio pelo Estado, como, por exemplo, a extorsão sobre outros povos, como recordam OLIVEIRA e HORVARTH; não há dúvida, no entanto, da completa ilicitude de uma tal atuação do Estado Brasileiro, em face do art. 4º da CR/88. Cf. REGIS FERNANDES OLIVEIRA e ESTEVÃO HORVARTH, **Manual de Direito Financeiro**, p. 36.

²⁷⁸ SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Teoria Geral do Tributo...**, *op. cit.*, p. 89-90; GERALDO ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 36.

²⁷⁹ SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Teoria Geral do Tributo...**, *op. cit.*, p. 91; GERALDO ATALIBA,

último meio de, lícitamente, o Estado auferir recursos, em nosso ordenamento jurídico. Fora disso, ter-se-á enriquecimento ilícito estatal.²⁸⁰

O tributo não se confunde com as formas anteriormente expostas, uma vez que sua hipótese normativa não decorre de um ato de vontade, nem de um ato ilícito.²⁸¹ Com isso, verificamos que a ideia de tributo está ligada, numa primeira aproximação, com a de uma prestação pecuniária imposta pelo Estado aos particulares.²⁸² E, como assevera NAVARRO COELHO, “[...] *isto é sério, seriíssimo* [...]”, afinal, o “[...] *tributo, historicamente, tem sido uma imposição dos governantes aos seus governados.*”²⁸³

2.1.2 O TRIBUTO COMO PARTE DE UMA NORMA JURÍDICA COMPLETA

Por atingir, o tributo, garantias constitucionais dos particulares, tais como a propriedade e a liberdade, como recordam HUMBERTO ÁVILA e JOSÉ ROBERTO VIEIRA, houve todo um suceder histórico de contenção à arbitrariedade dos governantes, na tributação, de que resultaram alguns dos limites que veremos neste e no próximo capítulo, mais proximamente.²⁸⁴

Mas, além disso, como assevera NAVARRO COELHO, o “[...] *momento jurídico para a apreensão do conceito de tributo é o da imposição do dever* [...]”, e, dessarte, resta claro o motivo pelo qual, historicamente, a “[...] *disciplina jurídica se prenda ao momento da imposição* [...]” em relação à matéria tributária.²⁸⁵

Hipótese de Incidência Tributária, p. 36.

²⁸⁰ SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Teoria Geral do Tributo...**, *op. cit.*, p. 90.

²⁸¹ GERALDO ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 37; SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Teoria Geral do Tributo...**, *op. cit.*, p. 90-91.

²⁸² “Efetivamente, nele [no conceito de tributo] se compreenderam, no passado, as corvéias (serviços) e bens outros (trigo, vinho, tecidos, etc) que não o dinheiro. Há sistemas atuais que o formulam de modo mais amplo que o nosso [...]. No Brasil, hoje, o seu termo de referência é o dinheiro. Não se sabe como será no futuro. Enfim, é conceito contingente [...]” [sic] Cf. GERALDO ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 40. Interessante que tributos existem mesmo em países socialistas, em que, em tese, seriam desnecessários, pela propriedade estatal dos meios de produção. Veja-se: MARIAN WERLANSKI, *Tendencias del desarrollo de los sistemas fiscales en los países socialistas*, RDT, n. 25-26, p. 5-14.

²⁸³ **Teoria Geral do Tributo...**, *op. cit.*, p. 92. Veja-se também: GERALDO ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 29; UBALDO CESAR BALTHAZAR, **História do Tributo no Brasil**, *passim*.

²⁸⁴ HUMBERTO ÁVILA, **Sistema Constitucional Tributário**, p. 74; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **Medidas provisórias em matéria tributária**: as catilinares brasileiras, p. 293. Sobre a arbitrariedade na tributação em tempos idos, veja-se, exemplificativamente: ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 223; SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Teoria Geral do Tributo...**, *op. cit.*, p. 92.

²⁸⁵ **Teoria Geral do Tributo...**, *op. cit.*, p. 92.

Ressaltamos, apesar da obviedade, que, aqui, tratamos de normas gerais e abstratas, que estabelecem tal dever de forma genérica, a todos os que praticarem atos que se subsumam à previsão hipotética normativa.

Aprofundemo-nos mais, portanto, sobre a estrutura normativa de “[...] *tão desconfortável dever* [...]”²⁸⁶

Recordando a estrutura sintática das normas jurídicas a que chegamos no capítulo anterior, temos a seguinte fórmula da norma completa, formada pela norma primária (dispositiva e sancionadora) e pela norma secundária:

$$“D \{[(p \rightarrow q) \vee (-q \rightarrow r)] \vee [(-q \vee -r) \rightarrow S]\}”^{287}$$

Quando se trata de tributo, em nosso ordenamento jurídico, o foco se dá apenas em parte de tal estrutura, qual seja, a de direito substantivo, que impõe o dever da prestação pecuniária, como visto.²⁸⁸ A norma secundária, de cunho adjetivo, se refere à forma de cobrança do crédito tributário, no caso de inadimplemento, e ultrapassa o conceito de tributo. Fiquemos, então, com a lupa postada sobre a seguinte parte de uma norma jurídica completa:

$$“D [(p \rightarrow q) \vee (-q \rightarrow r)]”$$

Aqui se tem a norma primária em sua inteireza, formada pela previsão de um fato que, se ocorrido, dá ensejo a uma prescrição, e, caso descumprida, implica a aplicação de uma sanção de cunho material. Tal estrutura ainda não corresponde à ideia de tributo, pois inclui mais elementos do que os previstos por nosso ordenamento jurídico para sua existência, ao incluir a punição material pelo inadimplemento da obrigação. Nosso objeto de estudo encontra-se numa porção menor de uma norma jurídica: somente na norma primária dispositiva, como se vê agora:

$$“D (p \rightarrow q)”$$

É nessa pequena porção normativa que se vislumbra a existência de tributo. Tendo por finalidade regular a conduta humana, a norma jurídica necessita

²⁸⁶ SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Teoria Geral do Tributo...**, *op. cit.*, p. 92. Mas que, como recorda CASALTA NABAIS, é um **dever fundamental**. Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo, *passim*.

²⁸⁷ Vide o item 1.2.1.2, *supra*, p. 34.

²⁸⁸ SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Teoria Geral do Tributo...**, *op. cit.*, p. 92.

delimitá-la, de modo que seu comando seja compreensível e aplicável: é necessário um mínimo deôntico possível, tanto no antecedente quanto no consequente normativo.²⁸⁹ O mínimo deôntico possível é a composição mínima formal com a qual os comandos jurídicos se devem revestir para que sejam devidamente compreendidos pelos seus destinatários.²⁹⁰

Todavia, com a mera forma sintática, não há como distinguir o tributo de qualquer outra norma primária dispositiva, visto que, como recorda ATALIBA, a “[...] *norma tributária é absolutamente igual, em sua estrutura, às demais normas jurídicas* [...]”, e, como aduz OCTAVIO CAMPOS FISCHER, “[...] *se tributo é norma, nem toda norma é tributo*”.²⁹¹ Faz-se necessário um aprofundamento numa análise sintático-semântica, pela qual já resvalamos na subseção anterior.

Como vimos, a ideia de tributo, em nosso direito positivo atual, está ligada a um pagamento compulsório de dinheiro ao Estado, decorrente da ocorrência de um fato lícito, previsto em norma geral e abstrata. Quanto à previsão de fatos lícitos, afirma BECKER que a “[...] *hipótese de incidência da regra jurídica tributária pode ser qualquer fato (ato, fato ou estado de fato), desde que seja lícito. Caso contrário, se for ilícito, o objeto da prestação não será tributo, mas sanção.*”²⁹²

Portanto, para que se possa identificar uma norma tributária, o antecedente da norma primária dispositiva deverá ser a descrição de um fato lícito, e o consequente deverá prever o dever de pagamento de um montante pecuniário ao Estado.

Esses são os elementos intranormativos necessários para a identificação de “tributo” em nosso ordenamento jurídico. Tributo, do ponto de vista sintático-semântico, pode ser definido como **uma norma primária dispositiva, geral e abstrata, cujo antecedente descreve um fato lícito, e cujo consequente prescreve o dever de pagamento de um valor pecuniário ao Estado.**

Portanto, concordamos com a afirmação de NAVARRO COELHO segundo a qual “[...] *o tributo é norma* [...]”, desde que com essa ressalva: não é norma jurídica

²⁸⁹ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, p. 21; LOURIVAL VILANOVA, **As Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**, p. 89.

²⁹⁰ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário, linguagem e método**, p. 531.

²⁹¹ GERALDO ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 24; OCTAVIO CAMPOS FISCHER, **A Contribuição ao PIS**, p. 46.

²⁹² **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 279.

completa, mas apenas a norma primária dispositiva.²⁹³

Além do referido autor, BARROS CARVALHO e OCTAVIO CAMPOS FISCHER, como exemplos, também consideram o tributo como norma jurídica.²⁹⁴ O primeiro deles, numa análise estática, traz a seguinte definição, a nosso ver de forma correta:

[...] a endonorma que apresenta como hipótese um conjunto de critérios para a identificação de fatos da realidade física, que não acordos de vontade considerados, em si mesmos, e, como consequência, um conjunto de critérios que nos permite identificar uma relação jurídica que se instaura entre o Estado (por via de regra), na qualidade de sujeito ativo e alguma pessoa física ou jurídica, na condição de sujeito passivo, mediante a qual haverá o primeiro o direito subjetivo público de exigir da segunda o cumprimento de dever jurídico consubstanciado numa prestação pecuniária.²⁹⁵

Há enunciados prescritivos que definem tributo em nosso ordenamento jurídico. A Lei Federal n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional – CTN, prevê o seguinte:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Entre as várias acepções de “tributo” apresentadas por BARROS CARVALHO, vistas na seção anterior, afirma ele que o CTN utiliza o termo como norma, fato e relação jurídica.²⁹⁶

Vê-se que a definição do artigo 3º do CTN inclui os aspectos sintático-semânticos aqui considerados necessários para a existência de tributo, mas também outros, quais sejam: a) a necessária instituição por lei; e b) a cobrança por atividade administrativa vinculada.

Parece-nos que tais elementos sobram **no que tange à definição de tributo**. O que temos, no primeiro caso, é requisito formal para que a norma tributária seja expedida de forma válida, salvo se, por “lei”, entender-se, de forma ampla, a natureza geral e abstrata do tributo. Já no segundo, há elementos de outra norma jurídica, de cunho administrativo, que determina a forma de expedição da

²⁹³ SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Teoria Geral do Tributo...**, *op. cit.*, p. 76.

²⁹⁴ PAULO DE BARROS CARVALHO. **Teoria da Norma...**, *op. cit.*, p. 99; OCTAVIO CAMPOS FISCHER, **A Contribuição ao PIS**, p. 46.

²⁹⁵ **Teoria da Norma...**, *op. cit.*, p. 99.

²⁹⁶ **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 24; **Curso...**, *op. cit.*, p. 20.

norma individual e concreta de aplicação da norma geral e abstrata tributária.²⁹⁷

BARROS CARVALHO, sobre esta última condição, é enfático:

Ainda aqui não vislumbramos elemento estrutural para configurar o instituto. Se é certo que os tributos são cobrados, no Brasil, mediante atividade administrativa plenamente vinculada, não menos correto que, acaso inexistisse essa forma de cobrança, nem por isso deixariam de ser tributos, o que permite inferir-se que a disposição final do conceito expresso no artigo 3º do Código Tributário Nacional é também dispensável.²⁹⁸

Com tais conceitos em mente, verifiquemos, em visão geral, questões atinentes ao sistema tributário nacional, em que se encontram inseridas as normas tributárias.

2.2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

2.2.1 A DELIMITAÇÃO POSITIVA E NEGATIVA DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: GENERALIDADES

A Constituição da República de 1988 – CR/88, no Capítulo I do Título VI, cuida especificamente do que chama de “Sistema Tributário Nacional”. Em tal trecho do texto constitucional verificam-se diversos enunciados prescritivos que, agrupados normativamente, estruturam todo um subsistema jurídico, o sistema constitucional tributário, que regula a atuação estatal no campo do Direito Tributário.²⁹⁹

Se é correto mencionarmos a Constituição brasileira, como sistema de proposições normativas, integrante de outro sistema de amplitude global que é o ordenamento jurídico vigente, podemos, é claro, analisar os subconjuntos que nele existem. O que nos interessa agora é a subclasse, o

²⁹⁷ Análises críticas sobre a definição legal de tributo podem ser encontradas, exemplificativamente, nas seguintes obras: GERALDO ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 32-33; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Teoria da Norma...**, *op. cit.*, p. 102-108; **Curso...**, *op. cit.*, p. 24-26; LUCIANO AMARO, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 19-25; MARCO AURÉLIO GRECO, Breves notas à definição de tributo adotada pelo Código Tributário Nacional do Brasil, *in*: EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI [Coord.] **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico, p. 426-429; OCTAVIO CAMPOS FISCHER, **A Contribuição ao PIS**, p. 47-49. Análises não tão críticas podem ser encontradas nas seguintes obras: HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso de Direito Tributário**, p. 63-69; ROBERTO WAGNER LIMA NOGUEIRA, Sistema Tributário Nacional, *in*: MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO e MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ, **Curso de Direito Tributário da APET**, p. 35-37; REGIS FERNANDES OLIVEIRA e ESTEVÃO HORVARTH, **Manual...**, *op. cit.*, p. 58.

²⁹⁸ **Teoria da Norma...**, *op. cit.*, p. 107-108.

²⁹⁹ Entende-se por Direito Tributário o conjunto de normas jurídicas que se voltam para o campo da tributação, recordando-se que essa espécie de divisão somente existe para fins didáticos. A Ciência do direito tributário tem-no por objeto de estudo. Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 13-18, *passim*.

subconjunto ou o subsistema constitucional tributário, formado pelo quadro orgânico das normas que versem matéria tributária, em nível constitucional.[...]

Pertencendo ao estrato mesmo da Constituição, da qual se destaca por mero expediente lógico de cunho didático, o subsistema constitucional tributário realiza as funções do todo, dispondo sobre os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado de medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes.³⁰⁰

Tais normas estruturais constitucionais tributárias outorgam competência à União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios para a criação de tributos, através de lei, o que, aliás, faz-se essencial em face da forma de Estado adotada no Brasil, assunto que trataremos mais adiante.³⁰¹ Aliás, como apontam diversos autores, o ordenamento jurídico pátrio regula, de forma minuciosa, o Direito Tributário no nível constitucional, diferentemente de sistemas alienígenas.³⁰²

ROQUE ANTONIO CARRAZZA define competência tributária como “[...] a aptidão para criar, in abstracto, tributos.”³⁰³ É a Constituição Federal pátria a “[...] Carta das Competências [...]”, nos sábios dizeres do referido autor.³⁰⁴ E é por tal motivo, e calcado em nossa definição de “tributo”, que concordamos **parcialmente** com ele, quando afirma que a “[...] Carta Suprema não criou tributos [...]”, apesar dos fortes argumentos em sentido contrário, que respeitamos.³⁰⁵

O advérbio de modo justifica-se no sentido de que: a) como recorda JOSÉ ROBERTO VIEIRA, a Constituição *não criou*, todavia, “[...] poderia tê-lo feito, se assim o desejasse, em virtude da primazia do poder constituinte originário”; e b) se não o

³⁰⁰ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 148-149.

³⁰¹ Veja-se a seção 3.4, *infra*.

³⁰² Nesse sentido, exemplificativamente, veja-se: GERALDO ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 124; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 59; **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 230; HUMBERTO ÁVILA, **Sistema...**, *op. cit.*, p. 110; BETINA TREIGER GRUPENMACHER, **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Exercício da Competência Tributária**, p. 55; **Tratados Internacionais em matéria tributária**, p. 36; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**, p. 40; DIEGO MARIN-BARNUEVO FABO e JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **Direito Constitucional Tributário Comparado: Brasil e Espanha**, **RDT**, n. 68, p. 96; OCTAVIO CAMPOS FISCHER, **A Contribuição ao PIS**, p. 59; AGOSTINHO TOFFOLI TAVOLARO, A reforma tributária na emenda constitucional 42/2003, **RTFP**, n. 61, p. 71.

³⁰³ **Curso...**, *op. cit.*, p. 449. Veja-se também: PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 227-228; BETINA TREIGER GRUPENMACHER, **Eficácia e Aplicabilidade...**, *op. cit.*, p. 86.

³⁰⁴ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 448.

³⁰⁵ *Ibid.*, p. 456. Nesse mesmo sentido, exemplificativamente: REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 34; OCTAVIO CAMPOS FISCHER, **A Contribuição ao PIS**, p. 46-47; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 59; Hipótese de Incidência do ICM, **RDDT**, n. 10, p. 251. Em sentido contrário, veja-se: JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, ISS e serviços de vigilância prestados por empresa privada, **RDT**, n. 2, p. 64-66; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, E, afinal, a Constituição cria tributos!, *in*: HELENO TAVEIRA TÔRRES [Coord.], **Teoria Geral da Obrigação Tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**, p. 594-642.

fez como **regra**, há dúvidas de que não o tenha feito, ao menos como exceção, bastando os exemplos da contribuição confederativa, prevista no art. 8º, IV, da CR/88, conforme ensinamento de BARROS CARVALHO³⁰⁶

Entre as normas de competência – e convém esclarecer que aqui adotamos um conceito amplíssimo, no qual incluímos não só as normas ligadas a enunciados prescritivos que aludem à competência de forma expressa, mas também àqueles que determinam a sua forma de exercício –, identificamos as que determinam a observância de preceitos como os da legalidade (art. 150, I da CR/88); igualdade (art. 150, II); irretroatividade (art. 150, III, “a”); anterioridade (art. 150, III, “b”); vedação ao confisco (art. 150, IV); imunidades diversas como as previstas no inciso VI do art. 150 *etc.*³⁰⁷ LUCIANO AMARO afirma que “[...] *o conjunto dos princípios e normas que disciplinam esses balizamentos da competência tributária corresponde às chamadas limitações do poder de tributar*” e REGINA HELENA COSTA, no mesmo sentido, aduz que a “[...] *expressão limitações constitucionais ao poder de tributar é abrangente do conjunto de princípios e demais normas disciplinadoras da definição e do exercício da competência tributária*”.³⁰⁸

Todas elas, de forma ampla, podem ser incluídas no gênero “competência tributária”. BETINA TREIGER GRUPENMACHER, por exemplo, afirma que a Constituição brasileira é “[...] *restritiva da competência do legislador ordinário [...]*”, e AMARO, mais uma vez, é bastante didático.³⁰⁹

Desse modo, as chamadas “limitações do poder de tributar” integram o conjunto de traços que demarcam o *campo, o modo, a forma e a*

³⁰⁶ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz de incidência do IPI...**, *op. cit.*, p. 44; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 59-60. Anotamos, no entanto, que JOSÉ ROBERTO VIEIRA modificou seu posicionamento quanto ao tema, aceitando a tese de que a Constituição cria tributos. Cf. E, afinal, a Constituição cria tributos!...*op. cit.*, p. 594-642.

³⁰⁷ Nesse sentido: HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 250-251; REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 35. Afinal, como afirma LEONARDO SPERB DE PAOLA, “A competência legislativa [...] não é algo que, num primeiro momento, nasce ilimitado, para depois vir a sujeitar-se a variadas restrições. Ela já nasce com seus limites, daí não se poder falar em limitações às competências, mas, simplesmente, em competências.” Cf. **Presunções e Ficções no Direito Tributário**, p. 131. Trataremos de alguns desses preceitos de “limitação ao poder de tributar” no próximo capítulo.

³⁰⁸ LUCIANO AMARO, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 106; REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 51. Veja-se também: PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA, Normas de competência e o controle de validade da norma impositiva tributária, *in* CONGRESSO DO IBET, II, **Direito Tributário e Segurança Jurídica**, p. 841-842. Sobre as “limitações ao poder de tributar”, vejam-se as completas obras de BALEEIRO, complementadas com notas de DERZI, e a de ÁVILA. Cf. ALIOMAR BALEEIRO, **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, *passim*; MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, Notas, *in*: ALIOMAR BALEEIRO, **Limitações...**, *op. cit.*, *passim*; HUMBERTO ÁVILA, **Sistema...**, *op. cit.*, *passim*. De se notar que a origem da expressão, utilizada nos últimos textos constitucionais, é apontada como sendo a obra de Baleeiro. Cf. HUMBERTO ÁVILA, **Sistema...**, *op. cit.*, p. 1.

³⁰⁹ BETINA TREIGER GRUPENMACHER, **Eficácia e Aplicabilidade...**, *op. cit.*, p. 55.

intensidade de atuação do poder de tributar (ou seja, do poder, que emana da Constituição, de os entes políticos criarem tributos).

[...]

São, por conseguinte, instrumentos *definidores* (ou demarcadores) da *competência tributária dos entes políticos* no sentido de que concorrem para fixar o que pode ser tributado e como pode sê-lo, não devendo, portanto, ser encaradas como “obstáculos” ou “vedações” ao exercício da competência tributária, ou “supressão” dessa competência [...].³¹⁰

PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA esclarece que as “[...] *normas que versam, direta ou indiretamente, sobre a competência tributária espalham-se por todo o texto da Constituição, não se situando apenas no Título VI.*”³¹¹ Cita o referido autor, como exemplo, as próprias regras sobre o procedimento legislativo, e afirma ser “[...] *impossível enumerar, em caráter exaustivo, todos os enunciados constitucionais que se relacionam com o tema em pauta.*”³¹²

A competência tributária é limitada, portanto, positiva ou negativamente. Com efeito, se há dispositivos constitucionais que preveem de forma assertiva determinada competência, como a previsão do artigo 153, III, que outorga à União a capacidade de instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, há dispositivos que preveem imunidades, proibição de cobrança retroativa *etc.* Consiste a competência tributária, portanto, “[...] *numa autorização e limitação constitucional para o exercício do poder tributário.*”³¹³

Para HUMBERTO ÁVILA, além das limitações formais, como a legalidade, a irretroatividade, a anterioridade *etc.*, há limitações de cunho material, advindas do sobreprincípio do Estado de Direito, como os direitos fundamentais *etc.*³¹⁴

Mas também há enunciados prescritivos que preveem, expressamente, a incompetência tributária, como as imunidades.³¹⁵ Não há dúvida de que diversos enunciados do art. 150, como o da legalidade e o da anterioridade, ou o próprio artigo 146, que prevê temas em que é necessária lei complementar geral, por exemplo, também são “limitações” negativas à competência tributária. Tais

³¹⁰ LUCIANO AMARO, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 107.

³¹¹ Normas de competência e o controle de validade..., *op. cit.*, p. 841.

³¹² *Id.*

³¹³ JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, **Teoria Geral da Isenção Tributária**, p. 30.

³¹⁴ **Sistema...**, *op. cit.*, p. 2.

³¹⁵ Não serão elas objeto de aprofundamento, mas convém trazer a definição de BARROS CARVALHO, como “[...] *a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.*” Cf. **Curso...**, *op. cit.*, p. 195.

enunciados, em conjunto com diversos outros, formam o sentido de uma norma jurídica de competência. Nesse diapasão, TÁCIO LACERDA GAMA afirma que “[...] *cabe à lei complementar introduzir no direito positivo enunciados que compõem a norma de competência tributária.*”³¹⁶

Um último ponto sobre o tema, que consideramos de extrema relevância, é a distinção entre competência tributária e capacidade tributária ativa. Se aquela é, como visto, a capacidade de instituir tributo outorgada às pessoas políticas constitucionais, esta é a “[...] *aptidão para arrecadar e fiscalizar a arrecadação de tributos.*”³¹⁷ A pessoa competente para instituição de um dado tributo elege alguém para figurar no polo ativo da relação jurídica tributária; muitas vezes, há identidade entre a pessoa competente e a que possui capacidade tributária ativa, que pode ser considerada, na práxis, a regra; mas isso nem sempre acontece.³¹⁸ Fato é que a pessoa a quem o legislador outorga capacidade tributária ativa figura como sujeito ativo na relação jurídica prescrita pelo consequente normativo tributário, o que será analisado quando do exame dos elementos da norma de incidência tributária.³¹⁹ Nesse sentido, afirma OCTAVIO CAMPOS FISCHER:

A ordem jurídica brasileira permite que exista uma pessoa com competência (atribuída pela Constituição) para criar um tributo e uma outra que tenha a atribuição de arrecadá-lo. É de se asseverar, no entanto, que, se a atribuição de arrecadar é delegável, jamais o será a de instituir.³²⁰

Voltaremos ao tema da competência tributária em momento posterior, para análise das suas implicações em relação à forma de Estado brasileiro.³²¹

2.2.2 O PAPEL DAS NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Tema bastante espinhoso é o das funções e limites das normas gerais em matéria tributária. Verifica-se que a CR/88 outorga competência à União para expedir normas gerais em matéria tributária, principalmente em seus artigos 146 e

³¹⁶ **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**, p. 189.

³¹⁷ REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 147. Veja-se também: PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 229; **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 238.

³¹⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 229; **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 238.

³¹⁹ Veja-se a seção 2.3, *infra*.

³²⁰ **A Contribuição ao PIS**, p. 146.

³²¹ Veja-se a subseção 3.4.3, *infra*.

146-A.³²²

Essas normas gerais possuem indubitável natureza de “normas nacionais” e, como recorda EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, são típicas normas de estrutura.³²³ Uma primeira ideia, dá-nos CARRAZZA quando afirma que “[...] *estabelecer normas gerais é apontar as diretrizes, os lineamentos básicos; é operar por sínteses, indicando e resumindo. Nunca descendo a assuntos da economia interna, do peculiar interesse das pessoas políticas.*”³²⁴

Interpretando sistematicamente o texto constitucional, temos que, em respeito à forma de Estado adotada no Brasil – a federativa –, não pode a União legislar sobre peculiaridades tributárias de forma a desrespeitar a autonomia dos demais entes federativos.³²⁵ Afinal, recorda CARRAZZA:

Julgamos incontroverso que a Constituição não conferiu ao legislador complementar um ‘cheque em branco’ para, por meio da edição deste ato

³²² “Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.” Veja-se: PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, op. cit., p. 61; RICARDO LOBO TORRES, **Curso...**, op. cit., p. 43-45.

³²³ O Código Tributário Nacional e as normas gerais de Direito Tributário, in **Id. Curso de Direito Tributário...** op. cit., p. 322. A distinção entre norma nacional e federal será mais aprofundado na seção 3.4, *infra*.

³²⁴ **Curso...**, op. cit., p. 836.

³²⁵ “[...] queremos registrar que, por exigência do princípio federativo – que o Diploma Máximo considerou um dos pilares sobre os quais se assenta o edifício jurídico nacional –, nem a União pode invadir a competência tributária dos Estados, nem estes a da União. Do mesmo modo, aos Estados, porque juridicamente iguais entre si, é defeso se apossarem das competências tributárias uns dos outros..” Cf. ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, op. cit., p. 148.

normativo, traçar as competências tributárias com suas limitações, da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.³²⁶

Essas normas gerais devem ser inseridas, no sistema jurídico, através do veículo “lei complementar”, previsto no art. 59, II da Carta Maior, que, como dispõe o art. 69, necessita, para sua aprovação, de “quorum” qualificado.

A doutrina diverge acerca do alcance da norma de competência do art. 146 da Constituição da República, tendo se formado as teorias dicotômica e tricotômica acerca do tema.³²⁷ Aquela, adotada por BARROS CARVALHO, CARRAZZA, MARCELO CARON BAPTISTA, entre outros, afirma que a União somente pode emitir tais normas gerais para dispor sobre conflitos de competência e para regular as limitações constitucionais à tributação, podendo, para esse fim, legislar sobre “fatos geradores, prescrição, decadência” *etc.*³²⁸

A segunda teoria, adotada por HUMBERTO ÁVILA, RICARDO LOBO TORRES, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, TÁCIO LACERDA GAMA, AIRES BARRETO e PAULO AYRES BARRETO, entre outros, afirma que as previsões dos incisos I, II e III do art. 146 são normas de competência diversas, podendo o legislador complementar dispor sobre cada uma das matérias:³²⁹

[...] saber se as “normas gerais” ali mencionadas devem ter por conteúdo regular limitações e conflitos de competência (teoria dicotômica) ou se, ao contrário, este conteúdo é mais específico, no sentido da codificação de princípios gerais (teoria tricotômica), é um problema, que, a nosso ver, pode esclarecer a noção de segurança e sua própria amplitude, tendo em vista a exigência de igualdade e certeza.³³⁰

O principal fundamento dos adeptos da teoria dicotômica dá-se numa suposta afronta à autonomia do ente federativo, como se vê desse trecho de

³²⁶ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 837.

³²⁷ Convém recordar a interessante proposta de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, no sentido de batizar a “teoria dicotômica” como “unifuncional”, tendo em vista que a lei complementar a que alude o art. 146, I, II e III teria uma única função: dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Cf. Denúncia espontânea e multa moratória: confissão e crise na “jurisdição administrativa”, *in*: LUIZ EDUARDO GUNTHER [Coord.], **Jurisdição**: crise, efetividade e plenitude institucional, p. 402.

³²⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 224-225; **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 369; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 837; MARCELO CARON BAPTISTA, **ISS: do texto à norma**, p. 193-195. Quanto a BARROS CARVALHO, de se notar que, em relação ao texto da CR/88, já afirmou ele, há muitos anos, que a tese dicotômica não mais se sustentava, posição que, parece-nos, não prevaleceu em seu entendimento. Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, **Limitações ao Poder de Tributar**, **RDT**, n. 46, p. 148.

³²⁹ HUMBERTO ÁVILA, **Sistema...**, *op. cit.*, p. 137; RICARDO LOBO TORRES, **Curso...**, *op. cit.*, p. 44; EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, **O Código Tributário Nacional...**, *op. cit.*, p. 328-329; TÁCIO LACERDA GAMA, **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 191; AIRES FERNANDINO BARRETO e PAULO AYRES BARRETO, **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**, p. 23.

³³⁰ TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, **Segurança jurídica e normas gerais de direito tributário**, **RDT**, n. 17-18, p. 53. Veja-se também: TÁCIO LACERDA GAMA, **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 190.

CARRAZZA:

[...] só será válida a lei complementar que vier a dispor sobre conflitos de competência tributária ou a regular limitações constitucionais “ao poder de tributar”. Tal conclusão, posto não deflúa naturalmente da mera leitura do invocado art. 146, é a única possível se levarmos em conta, em sua exegese, dentre outros, os precitados princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital.³³¹

CLÉLIO CHIESA entende no mesmo sentido:

Em que pesem os que pensam de modo diferente, parece que assiste razão aos que defendem a idéia de que a faculdade outorgada ao Congresso Nacional no art. 146 da Constituição para, por meio de lei complementar, dispor: a) *sobre conflitos de competência entre os entes tributantes* e b) *a faculdade para regulamentar as limitações constitucionais ao poder de tributar* está contida no que se convencionou chamar de normas gerais de Direito Tributário. Isto é, não se trata de uma competência estranha às normas gerais de direito tributário, mas são as próprias normas gerais.

A razão de os incisos do art. 146, da Constituição Federal, estarem estruturados da forma que estão deve-se a uma impropriedade técnica cometida pelo constituinte. Não se vislumbra outra explicação para esse fato, pois entendê-lo de outra maneira levaria à negação de vigência de uma série de outros preceptivos contidos na Carta Magna, isto porque o constituinte de 1988 praticamente esgotou o trabalho legislativo de demarcar o campo de atuação de cada uma das unidades federativas.³³²

Contudo, a afirmação de existência de conflito entre a teoria tricotômica e a Federação merece aprofundamento. Isso porque a Federação e a previsão do artigo 146, III, “a” e “b”, nasceram, juridicamente, no mesmo átimo temporal: a promulgação da atual Constituição. Nesse sentido, HUMBERTO ÁVILA afirma:

[...] é preciso interpretar a regra de competência para a edição de normas gerais de acordo com o princípio federativo. É, porém, exagerado não atribuir um mínimo de sentido ao dispositivo constitucional que prevê as três funções para a lei complementar. Esse entendimento tem o seguinte fundamento: as normas previstas no artigo 146 estão dispostas na mesma Constituição que institui o princípio federativo. [...] Não há, pois, um princípio federativo, de um lado, e regras de competência, de outro, como se fossem entidades separadas e pudessem ser interpretadas em momentos distintos. O que há é um princípio federativo resultante da conexão com as regras de competência [...].³³³

Outrossim, assevera MARCO AURÉLIO GRECO:

O fato de existirem tantas fontes produtoras de leis (União, Estados-federados e Municípios) leva à possibilidade de inúmeros conflitos, divergências e superposições de normas.

³³¹ Curso..., *op. cit.*, p.838.

³³² EC 33..., *op. cit.*, p. 41.

³³³ Sistema..., *op. cit.*, p. 137.

Com a finalidade de assegurar um mínimo de uniformidade nacional à disciplina legal, a Constituição brasileira prevê a possibilidade de a União editar leis que veiculem “normas gerais” [...] ³³⁴

Como visto, partimos da premissa da ilimitabilidade do Poder Constituinte Originário, o que implicaria a afirmação de que, ainda que o inciso III, “a” e “b”, do artigo 146 redunde em grande limitação à liberdade dos legisladores federal, estadual, distrital e municipal, em face da necessária lei nacional ali prevista, no máximo poderíamos lamentar, do ponto de vista da Política do Direito, a escolha realizada. ³³⁵ Como uma norma não surgiu em momento diverso da outra, poder-se-ia afirmar que tal previsão é, realmente, uma “limitação” à competência tributária, fazendo parte do desenho normativo de nosso sistema federativo.

JOSÉ ROBERTO VIEIRA, no entanto, traz relevantes meditações sobre o tema; afinal, mesmo quem tem defendido com fortes argumentos a teoria tricotômica, de forma a compatibilizá-la com o Princípio Federativo, não tem explicitado o “[...] *modo pelo qual o art. 146, III, se compatibiliza com os elevados princípios constitucionais em questão e em perigo.*” ³³⁶

Como coadunar referidas alíneas “a” e “b” do inciso III, e o Princípio Federativo? Afinal, ambos os enunciados prescritivos são contemporâneos e possuem o mesmo nível hierárquico. Mas, de outro lado, a interpretação literal do art. 146 pode simplesmente esvaziar a competência tributária dos entes federativos, com uma ampla outorga de poderes ao legislador complementar nacional. ³³⁷

Resta-nos uma interpretação sistemática de tais enunciados. Inicialmente, não podemos concordar que as hipóteses arroladas no inciso III do art. 146 sejam exemplificativas, apesar do termo “especialmente”, constante de sua redação. Isso implicaria na própria negação da existência de autonomia legislativa dos entes federativos em matéria tributária, apesar de o Texto Constitucional demorar-se na delimitação da competência tributária de cada nível federativo: um verdadeiro contrasenso, que nos leva à opinião de que se trata de previsão taxativa.

Em relação às suas alíneas, a conclusão parece-nos ser diferente para

³³⁴ MARCO AURÉLIO GRECO, Breves notas à definição de tributo..., *op. cit.*, p. 423.

³³⁵ Recordamos que se partiu, no presente trabalho, da noção de ilimitabilidade do Poder Constituinte originário. Nesse sentido, veja-se a subseção 1.3.2, *supra*, p. 63.

³³⁶ Denúncia espontânea..., *op. cit.*, p. 403.

³³⁷ Sobre nossa definição de “ente federativo” e sobre a diferença entre legislador “nacional” e “federal”, veja-se a seção 3.4., *infra*.

cada uma. No que se refere à alínea “a”, o absurdo acima referido continuaria existindo, se não houver limites para o legislador complementar nacional: o Constituinte teria outorgado competência tributária a Estados, Distrito Federal e Municípios para **nada**; bastaria o legislador complementar definir diferentemente um “fato gerador”, para que se esvaziasse de modo importante a possibilidade de instituição de tributos. **Resta-nos, portanto, compreender referido enunciado como visando ao cumprimento das hipóteses dos incisos I e II do mesmo art. 146.**

Já no que tange à alínea “b”, que trata de normas gerais para definição de obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária, não chegamos à mesma conclusão. É que, tais matérias, não nos parecem ensejar “conflitos de competência” entre os entes federativos: o efeito, de eventual inexistência de lei nacional sobre tais temas, seria a possibilidade de milhares de diferentes definições sobre importantes institutos de direito tributário por todo o Brasil, sem que uma influenciasse na outra. Do mesmo modo, não vislumbramos tais temas abrangidos no conceito de “limitações” ao poder de tributar, ao menos num sentido estrito, de temas relacionados nos artigos 150 a 152 da CR/88. Como a previsão encontra-se expressamente no Texto Constitucional, não consideramos possível sua simples desconsideração: **a competência tributária dos entes federativos encontra-se, a nosso ver, vinculada à previsão do legislador complementar nacional em relação a tais temas, fazendo parte, tal “limitação”, do desenho do Princípio Federativo em nosso sistema.**

Por fim, concordamos com JOSÉ ROBERTO VIEIRA no que tange às alíneas “c” e “d” do mesmo inciso III, assim como ao parágrafo único do artigo em comento. O referido autor não vislumbra o mesmo problema das alíneas “a” e “b”, em relação às alíneas “c” e “d” do inciso III do art. 146 da CR/88, afinal,

[...] o enquadramento de dispositivos tão específicos quanto esses na generalidade relativa das disposições sobre conflitos e das regulagens de limitações, praticamente anula os seus especiais efeitos, ignorando o seu particularismo e, com isso, ultrapassando, às claras, o seu sentido literal possível. Admita-se, portanto, no âmbito da função de estabelecer normas gerais tributárias, do art. 146, ademais das finalidades de dispor sobre conflitos (inc. I) e de regular limitações (inc. II), uma terceira finalidade, para abranger esses objetivos específicos (inc. III, alíneas c e d, e parágrafo único).³³⁸

³³⁸ Denúncia espontânea..., *op. cit.*, p. 407.

E o mesmo raciocínio parece-nos perfeitamente aplicável, também, à disposição do art. 146-A, da CR/88. Todavia, podem existir desencontros entre as leis complementares expedidas com fundamento em tais dispositivos e os demais dispositivos constitucionais, inclusive o Princípio Federativo; não se trata de competência absoluta do legislador complementar federal. Tal análise, no entanto, deve ser realizada em cada caso particular.³³⁹

Desse modo, consideramos que o art. 146, juntamente com o art. 146-A, da CR/88, outorgam quatro finalidades para as normas gerais em matéria tributária: **a) dispor sobre conflitos de competência, para tanto, inclusive definindo “fatos geradores”, “bases de cálculo” etc. (inciso I do art. 146 c/c inciso III, “a”); b) regular as limitações ao poder de tributar, inclusive definindo “fatos geradores”, “bases de cálculo” etc. (inciso II c/c inciso III, “a”); c) estabelecer normas gerais sobre “obrigação”, “lançamento” etc. (inciso III, “b”) e d) dispor sobre objetivos específicos (inciso III, “c” e “d” e parágrafo único do art. 146 e art. 146-A).**

Pois bem; o CTN faz às vezes de principal veículo introdutor de normas gerais em matéria tributária, com fundamento nos incisos I, II e III, do art. 146 da Constituição.³⁴⁰ Tratam-se de normas que, segundo BARROS CARVALHO, cumprem “[...] *relevante papel de mecanismo de ajuste, calibrando a produção legislativa ordinária em sintonia com os mandamentos supremos da Constituição de 1988*”; ou, como afirma LUCIANO AMARO, “[...] *também se prestam para balizar o exercício da*

³³⁹ E é o que pretendemos realizar em relação à lei complementar expedida com fundamento no art. 146, III, “d” e parágrafo único. Para tanto, remetemos o leitor ao capítulo 7 do presente trabalho.

³⁴⁰ O CTN é formalmente lei ordinária, pois quando foi editado, o texto constitucional vigente não previa a necessidade de lei complementar para tratar da matéria. Concordamo, no entanto, com o entendimento do STF, exarado no RE n. 79.212/SP, de que o CTN foi recepcionado pela Constituição de 1967, pela EC 1/1969 e pelo texto de 1988, como lei complementar em sentido material. Veja-se: LUCIANO AMARO, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 18; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 61, 207; REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 144; PEDRO GUILHERME ACCORSI LUNARDELLI, Hierarquia, Lei Complementar e a Isenção da COFINS, in CONGRESSO DO IBET, III. **Interpretação e Estado de Direito**, p. 797; HELENO TAVEIRA TÔRRES, Código Tributário Nacional: Teoria da Codificação, funções das leis complementares e posição hierárquica no sistema. **RDDT**, n. 71, p. 90-91; RAIMUNDO DO PRADO VERMELHO, Fontes do Direito Tributário. Normas Gerais do Direito Tributário e Código Tributário Nacional, **RTFP**, n. 61, p. 67; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 79.212/SP (RE 79.212)**, Relator(a): Min. Aliomar Baleeiro, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/1976, Publicado no DJ de 29/04/1977, p. 440. Esclarecedor o posicionamento de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, para quem, “[...] *embora com natureza de lei ordinária, o CTN detém hoje, parcialmente, a eficácia de lei complementar, pelo fato de que suas regras, quando tratam dos assuntos que a Constituição colocou sob reserva de lei complementar, só podem ser modificadas por essa espécie normativa. Formalmente lei ordinária, tem o conteúdo material de lei complementar ao versar aqueles temas.*” Cf. Denúncia espontânea...*op. cit.*, p. 398.

competência tributária".³⁴¹

HUMBERTO ÁVILA, com propriedade, afirma:

Não se pode desconsiderar, também, que essas limitações ao poder de tributar podem decorrer de dispositivos previstos fora da Constituição mesma. Compete à lei complementar (art. 69) regular as limitações ao poder de tributar ou estabelecer normas gerais em matéria tributária (art. 146, II, III). Essas são limitações que, embora previstas constitucionalmente, são especificadas fora do texto constitucional. [...].³⁴²

E CRISTIANO CARVALHO afirma que o CTN...

[...] é o diploma por excelência de metaregras infraconstitucionais em matéria tributária e, permito-me fazer aqui um juízo de valor: o CTN é o maior responsável pela racionalidade, ainda que baixa, que o sistema tributário brasileiro possui.³⁴³

Há vários outros casos em que o texto constitucional outorga a normas de cunho infraconstitucional o papel de "limitação" da própria competência tributária, como bem recorda AMARO, como as previsões do art. 150, VI, c; art. 155, § 1º, III, a e b; art. 156, III; art. 155, § 2º, X, a; art. 156, § 3º, II; art. 155, § 2º, XII, g etc.³⁴⁴ Em alguns casos, tal limitação compete à lei complementar; em outros, à resolução do Senado.³⁴⁵

Os requisitos para a aprovação de lei complementar encontram-se previstos no art. 69 da CR/88, e, com fundamento na doutrina de BARROS CARVALHO, pode-se verificar dois elementos identificadores de uma lei complementar, em nosso sistema: a) matéria expressa ou implicitamente indicada na Constituição (pressuposto material ou ontológico); e b) o "quorum" especial do art. 69 da Carta Maior (pressuposto formal).³⁴⁶

Muito se têm discutido acerca da existência ou não de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária. A rigor, como recorda LUÍS CÉSAR DE SOUZA QUEIROZ, devemos analisar a existência de hierarquia entre a **norma** veiculada em lei

³⁴¹ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 221; LUCIANO AMARO, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 109. Veja-se também: HUMBERTO ÁVILA, **Sistema...**, *op. cit.*, p. 109.

³⁴² **Sistema...**, *op. cit.*, p. 109.

³⁴³ **Ficções Jurídicas no Direito Tributário**, p. 270-271

³⁴⁴ **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 108-109.

³⁴⁵ *Id.*

³⁴⁶ **Curso...**, *op. cit.*, p. 219. Veja-se também: **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 365. No mesmo sentido: JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, **Lei Complementar Tributária**, p. 72; HUMBERTO ÁVILA, **Sistema...**, *op. cit.*, p. 132; MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ, Lei Complementar, procedimento, quorum e democracia, **RDT-APET**, n. 6, p. 119; HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 82. Para QUEIROZ, o que identifica a lei complementar é somente seu aspecto formal. Cf. **Sujeição...**, *op. cit.*, p. 103.

complementar e a **norma** veiculada em lei ordinária.³⁴⁷

A Carta Maior deu às leis complementares diferentes funções, e, portanto, não é possível haver uma descrição uniforme, nem mesmo sacar afirmações universais sobre sua hierarquia.³⁴⁸ Já afirmava isso, sob a égide da Constituição anterior, SOUTO MAIOR BORGES:

Tal [a superioridade da lei complementar sobre a ordinária] entretanto nem sempre ocorre, como o demonstra uma análise jurídica mais detida. Essa análise revelará dois grupos básicos de leis complementares: 1º) leis complementares que fundamentam a validade dos atos normativos (leis ordinárias, decretos legislativos e convênios); 2º) leis complementares que não fundamentam a validade de outros atos normativos.³⁴⁹

No mesmo sentido, HUMBERTO ÁVILA:

Quando a lei complementar institui normas gerais, ela se situa, na hierarquia normativa, entre a Constituição e a lei ordinária. Quando, porém, a lei complementar possui a função de instituir determinados impostos, de especificar limitações ao poder de tributar ou regras de competência, ela não ocupa um lugar entre a Constituição e a lei ordinária. Sua eficácia é, pois, direta.³⁵⁰

Portanto, a resposta a tal dúvida é: depende. Se a lei complementar possui natureza de norma de estrutura, como, por exemplo, no caso das funções previstas no artigo 146, I e II, da CR/88, a resposta é sim. Nesses casos, a norma veiculada através de lei complementar é hierarquicamente superior à norma veiculada por lei ordinária, até mesmo porque delimita a competência tributária infraconstitucional.³⁵¹ Em outros casos, como quando a lei complementar veicula normas de conduta – exemplos seriam as previsões dos artigos 148 e 154, I da CR/88 –, inexistente qualquer hierarquia.³⁵²

³⁴⁷ LUÍS CÉSAR DE SOUZA QUEIROZ, **Sujeição...**, *op. cit.*, p. 104.

³⁴⁸ Neste sentido: JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, **Lei complementar tributária**, p. 79; HUMBERTO ÁVILA, **Sistema...**, *op. cit.*, p. 132. BARROS CARVALHO afirma que, com a previsão do artigo 59, parágrafo único, da CR/88, que outorga à lei complementar a disposição da forma de elaboração de leis, não “[...] há como negar-lhe, agora, supremacia hierárquica com relação às outras leis.” Cf. **Curso...**, *op. cit.*, p. 61.

³⁴⁹ **Lei complementar tributária**, p. 79.

³⁵⁰ **Sistema...**, *op. cit.*, p. 132.

³⁵¹ Nesse sentido: LUÍS CÉSAR DE SOUZA DE QUEIROZ, **Sujeição...**, *op. cit.*, p. 104-105. MARCELO CARON BAPTISTA afirma, no mesmo sentido: “[...] a lei complementar poderá, em hipóteses predeterminadas pela Constituição, localizar-se em patamar hierarquicamente superior (hierarquia formal) ao dos demais instrumentos normativos primários, tais como a lei ordinária, mas unicamente naqueles casos em que lhes servir de fundamento imediato de validade, quanto ao seu conteúdo material.” Cf. **ISS...**, *op. cit.*, p. 188.

³⁵² LUÍS CÉSAR DE SOUZA DE QUEIROZ, **Sujeição...**, *op. cit.*, p. 104. MARCELO CARON BAPTISTA, por sua vez, afirma: “[...] nos casos em que a Constituição Federal de 1988 exige exclusivamente edição de lei complementar para regular determinadas matérias, inexistente hierarquia, mas tão-somente uma delimitação da competência legislativa em razão de campos privativos. [...]” Cf. **ISS...**, *op. cit.*, p.

Desse modo, parece-nos clara a possibilidade de existência de lei complementar materialmente ordinária, vale dizer, que trata de matéria que não lhe é privativa, e, portanto, pode ser revogada por lei ordinária. Como recorda PEDRO GUILHERME ACCORSI LUNARDELLI, foi na decisão do Supremo Tribunal Federal – STF, no Recurso Extraordinário - RE n. 79.212/SP, em voto do Ministro ALIOMAR BALEEIRO, que se reconheceu ao CTN a natureza de lei ordinária materialmente complementar e se estabeleceu, “[...] assim, a distinção entre lei ordinária materialmente complementar (o CTN) e lei complementar materialmente ordinária!”³⁵³ Trata-se de posição que já era defendida por SOUTO MAIOR BORGES, para quem “‘Lei complementar’ extravasante é substancialmente lei ordinária e, como tal, revogável por outra lei ordinária da União.”³⁵⁴ Adotam posição contrária a essa, no sentido de existir necessária hierarquia formal entre lei complementar e ordinária, o próprio LUNARDELLI, HUGO DE BRITO MACHADO e MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ.³⁵⁵

Esclarecemos, por fim, que a norma geral prevista na alínea “d” do inciso III de referido dispositivo constitucional será objeto de análise mais detalhada, em momento posterior.³⁵⁶

2.3 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

2.3.1 NORMA DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E REGRA-MATRIZ NORMATIVA

Visto o arcabouço estrutural do Direito Tributário que se encontra na Constituição Federal, há que se recordar que o fenômeno da positivação, mediante utilização da linguagem, segue seu caminho na busca pela modificação da conduta humana.

Primeiro, o legislador infraconstitucional cria o tributo dentro de sua

190.

³⁵³ PEDRO GUILHERME ACCORSI LUNARDELLI, *Hierarquia...*, *op. cit.*, p. 798; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 79.212/SP (RE 79.212)**, Relator(a): Min. Aliomar Baleeiro, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/1976, Publicado no DJ de 29/04/1977, p. 440.

³⁵⁴ **Lei complementar...**, *op. cit.*, p. 29.

³⁵⁵ PEDRO GUILHERME ACCORSI LUNARDELLI, *Hierarquia...*, *op. cit.*, p. 800; HUGO DE BRITO MACHADO, *Segurança Jurídica e Lei Complementar*, **RDDT**, n. 152, p. 104-105; MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ, *Lei Complementar...*, *op. cit.*, p. 135-142.

³⁵⁶ Veja-se os capítulos 5, 6 e 7, *infra*.

esfera de competência, por meio de norma geral e abstrata, que descreve um fato (hipótese tributária) que, se ocorrido (fato jurídico tributário), dará ensejo à incidência da norma, com a possível emissão de norma individual e concreta (lançamento), na qual se determina o cumprimento de obrigação tributária por parte do particular, quiçá, com uma sanção administrativa estabelecida.³⁵⁷

Desobedecida essa norma jurídica, aplica-se a norma secundária ou sancionadora, por intermédio do ajuizamento de uma execução fiscal no Poder Judiciário.

Os pormenores desse processo de positivação, no entanto, fogem ao objetivo deste estudo. Mas, interessa melhor análise acerca da estrutura da norma jurídica tributária, seja a geral e abstrata, seja a individual e concreta emitida com o lançamento, por exemplo.

Há diversas normas jurídicas que se relacionam ao tributo. Limitamo-nos apenas às gerais e abstratas, seja no altiplano constitucional, com as normas de competência, já referidas; seja no plano das normas gerais em matéria tributária, que também “limitam” a atuação do legislador infraconstitucional, como visto; seja na norma de incidência – a norma jurídica primária dispositiva –; seja em seus complementos, a norma primária sancionadora e a secundária, com a execução forçada, sejam as normas administrativas que regulam todo o procedimento administrativo tributário, do lançamento à decisão definitiva no âmbito administrativo; sejam, ainda, diversas outras, prevendo os numerosos deveres instrumentais existentes...

Por conta disso, os autores costumam falar de norma jurídica tributária

³⁵⁷ Não problematizaremos aqui a questão de ser ou não o lançamento tributário ato privativo da Administração Tributária; sobre o tema, veja-se: PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 448-451; EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, **Lançamento tributário**, p. 146, 187-188, 200. Outrossim, reiteramos, conforme já exposto na subseção 1.3.2, *supra*, p. 65, que neste trabalho utilizamos a palavra “fato” despreocupadamente, mas conhecemos a teoria de BARROS CARVALHO acerca da distinção entre “fato” e “evento”. Ademais, aqui, utilizamos a nomenclatura de BARROS CARVALHO para distinguir as duas realidades a que se refere a expressão, tão utilizada, “fato gerador”; e, recordamos, que ATALIBA possui outra proposta de nomenclatura, com “hipótese de incidência” e “fato imponible”. Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, 255-258; GERALDO ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 58. No mesmo sentido, veja-se também: JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz de incidência do IPI...**, *op. cit.*, p. 61-62. AMARO traz uma boa síntese das visões doutrinárias a respeito, e acaba por defender o uso da expressão “fato gerador”. Cf. LUCIANO AMARO, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 257-262. Sobre impropriedades da expressão, e defesa de seu uso, veja-se também, exemplificativamente: AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, **Fato Gerador da Obrigação Tributária**, p. 2-6.

em sentido amplo e estrito.³⁵⁸ Interessa-nos, sobremaneira, esta última, que equivale à norma de incidência tributária, como já expusemos. Decompondo-a, BARROS CARVALHO estruturou a chamada Regra-Matriz de Incidência Tributária – RMIT.³⁵⁹

Como afirma AURORA TOMAZINI DE CARVALHO:

PAULO DE BARROS CARVALHO, inspirado nas lições de ALFREDO AUGUSTO BECKER e GERALDO ATALIBA, ao observar as propriedades eleitas pelo legislador para delimitação de hipóteses e conseqüentes das regras instituidoras de tributo, percebeu a repetição de alguns componentes e assim apresentou a “regra-matriz de incidência tributária”, estabelecendo um esquema lógico-semântico, revelador do conteúdo normativo [...]³⁶⁰

Consideramos que a RMIT é um poderoso instrumental de análise científica do núcleo lógico-estrutural de uma norma de incidência tributária, com o que concordam diversos autores, além do próprio BARROS CARVALHO.³⁶¹ SACHA CALMON NAVARRO COELHO considera-a “[...] talvez, a mais aguda percepção da estrutura da norma tributária [...]”, e, para JOSÉ ROBERTO VIEIRA, foi com ele “[...] que a estrutura da norma tributária encontrou sua mais precisa e sofisticada elaboração.”³⁶²

Pode ela ser visualizada com um antecedente – onde se encontram os critérios material, espacial e temporal –, que descreve uma hipótese tributária, e com um conseqüente, que prescreve uma obrigação tributária – com os critérios pessoal e quantitativo –, com a seguinte estruturação:³⁶³

³⁵⁸ LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ prefere, em vez de “norma tributária em sentido amplo”, a expressão “norma jurídica administrativo-fiscal”. Cf. **Sujeição...**, *op. cit.*, p. 59.

³⁵⁹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 252; **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 80.

³⁶⁰ **Curso de Teoria Geral do Direito**: o constructivismo lógico-semântico, p. 357-358.

³⁶¹ “A esquematização formal da regra-matriz de incidência tem-se mostrado um utilíssimo instrumento científico, de extraordinária fertilidade e riqueza para a identificação e conhecimento aprofundado da unidade irreduzível que define a fenomenologia básica da imposição tributária.” Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 360. Veja-se também: JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Imposto sobre Produtos Industrializados: uma águia garciamarquiana entre os tributos, *in*: EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, FERNANDO AURÉLIO ZILVETI e ROBERTO QUIROGA MOSQUERA. [Coords], **Tributação das Empresas: Curso de Especialização**, p. 173; MARÇAL JUSTEN FILHO, **O Imposto sobre serviços na Constituição**, p. 44; FERNANDO BICCA MACHADO, A sistemática da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, **RDT-APET**, n. 6, p. 50.

³⁶² SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Teoria Geral do Tributo...**, *op. cit.*, p. 95; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Imposto sobre Produtos Industrializados: uma águia garciamarquiana... *op. cit.*, p. 172.

³⁶³ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 358-359; **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 533.

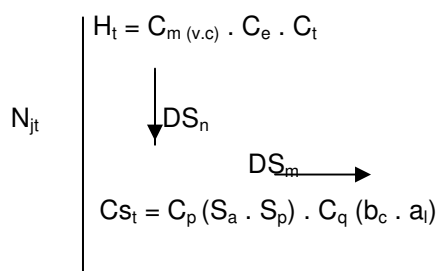


Ilustração 4 - Regra-Matriz de Incidência Tributária

Aqui, um aparte. BARROS CARVALHO utiliza a estrutura que cunhou como sinônimo da norma de incidência tributária, e no mesmo sentido a utilizam, exemplificativamente, PAULO AYRES BARRETO, JOSÉ ROBERTO VIEIRA, OCTAVIO CAMPOS FISCHER, AURORA TOMAZINI DE CARVALHO e SYLVIO CÉSAR AFONSO.³⁶⁴

AURORA TOMAZINI DE CARVALHO percebeu a existência de uma ambiguidade nesse ponto, ao afirmar que a expressão “regra-matriz” pode ser utilizada em duas acepções: a) estrutura lógica; e b) norma jurídica em sentido estrito.³⁶⁵

De nossa parte, separaremos as linguagens do direito positivo e da Ciência do Direito, da seguinte forma: o tributo, identificado com a norma de incidência tributária, como objeto. E a RMIT, como instrumento da Ciência do Direito, utilizada como metalinguagem sobre o tributo, auxiliando na análise lógica de seus elementos componentes.

Na subseção seguinte, aprofundar-nos-emos nos diferentes critérios da RMIT e, na posterior, verificaremos a amplitude de utilização desse notável instrumental.³⁶⁶

³⁶⁴ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 532; **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 80; **Curso...**, *op. cit.*, p. 251; PAULO AYRES BARRETO, **Imposto sobre a renda e preços de transferência**, p. 61; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz de incidência do IPI...**, *op. cit.*, p. 70; **Imposto sobre Produtos Industrializados: uma águia garciamarquiana...**, *op. cit.*, p. 172; OCTAVIO CAMPOS FISCHER, **A Contribuição ao PIS**, p. 34, 58; AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, **Curso de Teoria Geral do Direito...**, *op. cit.*, p. 361; SYLVIO CÉSAR AFONSO, **Hipóteses de incidência, regra-matriz de incidência, base e materialidade**, **RTFP**, n. 81. p. 172.

³⁶⁵ **Curso de Teoria Geral do Direito...**, *op. cit.*, p. 364.

³⁶⁶ Adotaremos, neste trabalho, o termo “critério” para referir-nos aos elementos da Regra-Matriz de Incidência, sem problematizar o tema. Temos ciência, de qualquer forma, da defesa que SACHA CALMON NAVARRO COELHO faz do termo “aspecto” para tanto. Cf. **Teoria Geral do Tributo...**, *op. cit.*, p. 95-96. Ademais, MARÇAL JUSTEN FILHO possui fortes argumentos no sentido de utilizar-se, no conseqüente normativo, ao invés de “critérios”, o termo “determinações”. Cf. **O Imposto sobre**

2.3.2 CRITÉRIOS DA REGRA-MATRIZ NORMATIVA

Segundo os ensinamentos de BARROS CARVALHO, a norma jurídica tributária (N_{jt}), como visto, possui em seu antecedente (hipótese tributária – H_t), o critério material (C_m), vale dizer, o objeto de uma conduta humana, sempre formado por um verbo e seu complemento (v.c); o critério temporal (C_t), pois como visto ele é um dos delimitadores da conduta; e o critério espacial (C_e), tendo em vista que toda conduta humana, além de se dar num dado tempo, também se dá num delimitado espaço.³⁶⁷

Já no consequente (C_{st}) encontra-se o critério pessoal (C_p) que indica quais os sujeitos da relação jurídica imposta, ativo e passivo ($S_a . S_p$); e o critério quantitativo (C_q), que nada mais é que o objeto da conduta, formado pela base de cálculo e pela alíquota ($b_c . a_l$):³⁶⁸

No descritor da norma (hipótese, suposto, antecedente) teremos diretrizes para identificação de eventos portadores de expressão econômica. Haverá um critério material (comportamento de alguma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), toparemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão, preenchido com os requisitos significativos necessários e suficientes para o impacto jurídico da exação.³⁶⁹

Como já explicado, o antecedente de toda norma jurídica descreve um fato jurídico, ao qual imputa uma consequência, uma relação jurídica que une os sujeitos num liame obrigacional. E, fazendo um adendo, perceber-se-á posteriormente que a base de cálculo, em nosso ordenamento jurídico, possui uma ligação importantíssima com o critério material da hipótese normativa.³⁷⁰

Todavia, não há consenso quanto aos critérios da RMIT.³⁷¹ De qualquer

serviços..., *op. cit.*, p. 45-46, e 53, especialmente.

³⁶⁷ **Teoria da Norma...**, *op. cit.*, p. 125-149; **Curso...**, *op. cit.*, p. 252-254, *passim*; **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 149 e 533.

³⁶⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 252-254, *passim*; **Teoria da Norma...**, *op. cit.*, p. 150-180; **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 150 e 533. COELHO afirma que “[...] *nem todos os tributos possuam alíquotas e outros tantos prescindam de bases de cálculo. Comporta ainda [o critério quantitativo], adições e subtrações, além de cálculos e valorações diversificadas.*” [esclarecemos nos colchetes] Cf. SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Teoria Geral do Tributo...**, *op. cit.*, p. 94. Veja-se também, na mesma obra, p. 99-101. O sujeito ativo é o detentor de capacidade tributária ativa, referida na subseção n. 2.2.1, *supra*, p. 76.

³⁶⁹ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 80-81.

³⁷⁰ Veja-se o item 7.2.2.1, *infra*.

³⁷¹ Veja-se que já ATALIBA afirmava serem quatro os aspectos da hipótese de incidência: o pessoal, o temporal, o espacial e o material. Todavia, parte o referido autor de premissas bastante diversas,

modo, poderíamos, como ANDRÉ PARMO FOLLONI, ainda que reconhecendo a possibilidade de refutação ou aperfeiçoamento da RMIT, aplicá-la, sem problematizá-la, dogmaticamente.³⁷² Todavia, consideramos que, para os fins do presente trabalho, faz-se necessária a utilização de noções calcadas em contribuições posteriores, que trouxeram a lume a necessidade de alguma reflexão sobre o tema.

Segundo AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, os três critérios da hipótese utilizados por PAULO DE BARROS CARVALHO configuram apenas “[...] *a informação mínima necessária para a identificação de um fato jurídico*.”³⁷³ Afirma a referida autora que “[...] *nada impede, porém, que o intérprete [...] selecione mais propriedades do evento [...]*”, e dá o exemplo do fator “vontade do agente”, no campo do direito penal.³⁷⁴

NAVARRO COÊLHO, por exemplo, que “[...] *em linhas gerais [...]*” concorda com a visão de BARROS CARVALHO, calcado no uruguaio José Luiz Shaw, afirma:³⁷⁵

Os fatos que constituem a hipótese de incidência da norma de tributação apresentam aspectos através dos quais podem ser reconhecidos. Ditos aspectos são vários, mas os significativos são quatro: o pessoal, o material, o temporal e o espacial. O aspecto pessoal da hipótese de incidência diz respeito à pessoa envolvida com o fato eleito como jurígeno – para fins tributários, pelo legislador. [...]

Os mandamentos das normas tributárias que estatuem as conseqüências da realização da hipótese de incidência descrevem a relação jurídica dela decorrente: põem o dever, esclarecendo quem é o credor e quem é o devedor, como se calcula o valor da prestação, onde, como e quando deve ser paga.³⁷⁶

MARÇAL JUSTEN FILHO, por sua vez, considera que, no antecedente existem os critérios pessoal, material, temporal e espacial, e no consequente normativo, os determinantes subjetivo e objetivo – este formado por determinantes quantitativo, espacial e temporal.³⁷⁷ Quanto ao critério pessoal do antecedente,

incluindo na hipótese, – que vemos como o antecedente normativo –, diversos aspectos que, a nosso ver, se encontram no consequente da norma de incidência tributária. Cf. GERALDO ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 78 e ss. Sobre o tema, veja-se o artigo de RODRIGO PAULA, que propõe a inclusão, na própria estrutura da RMIT, de dois outros critérios: o “finalístico” e o da “receita tributária”. Cf. RODRIGO FRANCISCO PAULA. Repensando a teoria dos tributos vinculados e não-vinculados e a esquematização formal da regra-matriz de incidência, **RTFP**, n. 46, p. 207.

³⁷² **Tributação sobre o Comércio Exterior**, p. 29.

³⁷³ **Curso de Teoria Geral do Direito...**, *op. cit.*, p. 367.

³⁷⁴ *Id.*

³⁷⁵ **Teoria Geral do Tributo...**, *op. cit.*, p. 95.

³⁷⁶ *Ibid.*, p. 92-93.

³⁷⁷ **O Imposto sobre serviços...**, *op. cit.*, p. 46-54, *passim*.

aduz o seguinte:

Faz-se indispensável, além disso, indicar o sujeito da conduta que objetivamente materializa o fato tributário. A hipótese há de conter também critério para determinação do alguém, do sujeito da conduta que, como disse Barros Carvalho, pode consistir em um ser, fazer ou dar.

Não se trata, repita-se, de indicação dos sujeitos da relação jurídica, mas tão-só da completa e integral previsão teórica de uma situação fática consistente em uma conduta humana. Seria ilógico suprimir, de tal previsão, a indicação do sujeito da conduta.³⁷⁸

Também LUÍS CÉSAR DE SOUZA QUEIROZ possui entendimento de que tanto no antecedente quanto no consequente há sempre quatro critérios: pessoal, material, temporal e espacial.³⁷⁹ Afirma ele, sobre o critério pessoal do antecedente, o seguinte:

Não existe a menor possibilidade de se imaginar uma norma impositiva de imposto que não possua um critério pessoal em seu antecedente. Repita-se, o critério pessoal do antecedente da norma impositiva de imposto é sempre simbolizado pela descrição de um sujeito de direito que é titular de uma riqueza.³⁸⁰

A posição inicial foi defendida. Para JOSÉ ROBERTO VIEIRA, encontra-se “[...] *explicitamente admitida a existência deste aspecto subjetivo do fato descrito no suposto, quando se faz menção, no critério material, ao comportamento de pessoas, quando se requer um verbo pessoal, e quando se repele qualquer verbo impessoal [...]*”; mas, para ele, “[...] *as exceções não estabelecem a regra-matriz de incidência tributária [...]*”, e diz isso com base no único exemplo sempre citado, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.³⁸¹

AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, por sua vez, afirma:

O fato de o verbo [do critério material] ser pessoal dispensa a necessidade de um critério pessoal no enunciado da hipótese de incidência, como sugerem alguns autores. Como dissemos acima, dado a referibilidade semântica do direito com a linguagem social, o sistema não admite, como propulsores de efeitos jurídicos, atividades que não envolvam sujeitos. Por estar o verbo no infinitivo [...], certamente sempre alguém terá de realizar a ação ou encontrar-se no estado descrito pela hipótese.³⁸² [esclarecemos nos colchetes].

Em nosso entendimento, a questão se resolve no âmbito de validade normativo. Como já exposto, toda norma jurídica possui quatro âmbitos de validade:

³⁷⁸ MARÇAL JUSTEN FILHO, **O Imposto sobre serviços...**, *op. cit.*, p. 47.

³⁷⁹ **Sujeição...**, *op. cit.*, p. 169.

³⁸⁰ *Ibid.*, p. 170.

³⁸¹ **A regra-matriz de incidência do IPI...**, *op. cit.*, p. 64.

³⁸² **Curso de Teoria Geral do Direito...**, *op. cit.*, p. 372.

o pessoal, o material, o temporal e o espacial.³⁸³ Isso chega a ser intuitivo, pois a conduta humana possui por elementos mínimos: um sujeito, um objeto, limite temporal e espacial. A norma jurídica pode descrever esses elementos, de modo a conduzir o homem a realizar a conduta desejada e, desse modo, parece-nos que ela sempre será formada pela quadra sujeito-objeto-tempo-espço.

O antecedente da norma jurídica de incidência tributária descreve sempre, como fato jurídico, uma conduta humana que seja signo presuntivo de riqueza, como se verá adiante.³⁸⁴ Assim sendo, no antecedente da norma de incidência deverá constar, ainda que de forma implícita, além do critério material (objeto), do temporal e do espacial, também o critério pessoal, vale dizer, o sujeito da conduta prevista.³⁸⁵

Os argumentos acima transcritos, que defendem a inexistência do referido critério, apenas reforçam o aqui exposto: se o verbo é sempre pessoal, o critério pessoal encontra-se, ainda que em potência, na hipótese da regra-matriz que se utilize para analisar uma norma geral e abstrata, mas se concretiza em outros momentos, conforme se demonstrará. Apesar da força de tais fundamentos, privilegiamos aqui uma Regra-Matriz que possa ser utilizada de forma genérica, para análise de qualquer norma jurídica.³⁸⁶

Na realidade, desconsiderar o critério pessoal no antecedente normativo não causa qualquer problema na análise científica tributária, na maior parte dos casos, mormente se nos ativermos às normas gerais e abstratas, que foram o foco da criação da RMIT. O problema surge em alguns tributos, como no Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, e na análise de normas individuais e concretas, por exemplo.³⁸⁷

Num exemplo de norma individual e concreta, constante de lançamento tributário, verificamos o seguinte: “José da Silva era proprietário de imóvel urbano no dia 1 de janeiro do ano de 2010 no Município de Ribeirão do Pinhal”. Eis o

³⁸³ Veja-se o item 1.2.1.1, *supra*, p. 27.

³⁸⁴ Veja-se seção 3.3, *infra*.

³⁸⁵ Neste sentido, vejam-se: SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Teoria Geral do Tributo...**, *op. cit.*, p. 98; LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ, **Sujeição...**, *op. cit.*, p. 169. SACHA COELHO ainda vê, no conseqüente, a necessidade da previsão do “como pagar”, que nos parece incluída no próprio critério material do conseqüente normativo. Cf. SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Teoria Geral do Tributo...**, *op. cit.*, p. 98.

³⁸⁶ Veja-se a subseção 2.3.3, *infra*.

³⁸⁷ O exemplo é de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Teoria Geral do Tributo...**, *op. cit.*, p. 96.

critério pessoal do antecedente, individualizado e **essencial** na compostura normativa. Pois bem: se a norma jurídica é homogênea, sintaticamente, e comprovamos a existência de um âmbito de validade pessoal na norma individual e concreta, parece-nos que o mesmo ocorre nas normas gerais e abstratas, como corolário de tudo o que até aqui expusemos.

Desse modo, o âmbito de validade pessoal nas normas gerais existe: ela vale, genericamente, para todos os que praticarem o fato previsto no verbo do critério material, – objeto da ação humana. Pode-se até ocultá-lo, para fins de simplificação de análise, pois, como visto, em grande parte das vezes, ele não é relevante na análise da norma de incidência tributária. Mas não negamos sua existência: em tal caso o sujeito do antecedente será igualmente genérico e abstrato. Desse modo, como afirma OCTAVIO CAMPOS FISCHER, “[...] *a omissão legal em relação a esse critério não implica na sua inexistência*” [sic].³⁸⁸

A norma geral e abstrata prevê no antecedente: “Se alguém for proprietário de imóvel urbano no dia 1 de janeiro de cada ano no Município de Ribeirão do Pinhal”. O critério pessoal é formado por este sujeito, “alguém”, ou “aquele que”. Pode-se até mesmo omitir o pronome indefinido invariável, caso em que se terá um sujeito oculto.³⁸⁹ Nesse sentido, afirma MARÇAL JUSTEN FILHO: “*Mas o sujeito, que a oração comporta, onde está? O sujeito, indicado e expresso por um substantivo, é a pessoa titular da ação, estado, fato ou fenômeno expressados pelo predicado. Seria inexistente o sujeito?*”³⁹⁰

Mesmo em normas outras, que não tenham como hipótese uma conduta humana, mas, quiçá, um fato da natureza, pressupondo-se que isso seja possível, o critério pessoal, do ponto de vista lógico, existirá. A língua natural pode, nesse caso, levar-nos a equívocos, pois, ainda que em português seja o caso de sujeito inexistente, basta recordar que, em diferentes línguas, o sujeito existiria, se bem que sem valor semântico.³⁹¹

No conseqüente normativo, por sua vez, também deverão estar previstos

³⁸⁸ **A Contribuição ao PIS**, p. 36.

³⁸⁹ Sujeito oculto é aquele que não está explícito. Difere do sujeito indeterminado, que é aquele que não é possível identificar, porque não se quer, não se pode ou não importa e do sujeito inexistente (em orações com verbos impessoais). Veja-se: DOMINGOS PASCHOAL CEGALLA, **Novíssima Gramática da Língua Portuguesa**, p. 325-328, *passim*.

³⁹⁰ **O Imposto sobre serviços...**, *op. cit.*, p. 48.

³⁹¹ Por exemplo, no inglês, “*it rains*”; em alemão, “*es regnet*”; em francês, “*il pleut*”.

os critérios pessoal – sujeitos da relação jurídica –, material – objeto da relação –, temporal e espacial.³⁹² Com isso, distanciamo-nos, no pormenor, da visão de BARROS CARVALHO, já exposta.

Convém aclarar que, a nosso ver e na esteira de LUÍS CÉSAR DE SOUZA QUEIROZ, o critério material na norma tributária prevê a conduta “entregar” (critério material qualitativo) “determinada quantia” (critério material quantitativo).³⁹³ Esta última parte do critério material é sempre formada por uma base de cálculo e uma alíquota, e equivale, portanto, à forma pela qual o critério quantitativo é exposta por BARROS CARVALHO:

O centro de convergência do direito subjetivo, de que é titular o sujeito ativo, e do dever jurídico cometido ao sujeito passivo, é um valor patrimonial, expresso em dinheiro, no caso das obrigações tributárias. [...]

Pois bem. O grupo de notícias informativas que o intérprete obtém da leitura atenta dos textos legais, e que lhe faz possível precisar, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo, é aquilo que chamamos de critério quantitativo do conseqüente das normas tributárias. Há de vir sempre explícito pela conjugação de duas entidades: base de cálculo e alíquota [...]³⁹⁴

Veja-se que nada obsta à simplificação do conseqüente da RMIT, com a utilização, tão somente, de um critério quantitativo, que dá bastante objetividade à análise. No entanto, mais uma vez verificando-se a homogeneidade sintática normativa, notamos que uma outra norma qualquer, que não a tributária, pode prever algo diferente do que a obrigação de entrega de dinheiro, e perderia em generalidade a estrutura científica.³⁹⁵

Tomando um exemplo de conseqüente normativo, teríamos, na norma geral e abstrata: “deve-ser a relação jurídica em que o proprietário deve entregar ao Município de Ribeirão do Pinhal um por cento do valor venal do imóvel, até o último dia útil de março de cada ano, na Secretaria de Fazenda”. A norma individual e concreta seria: “deve-ser a relação jurídica em que José da Silva deve entregar ao Município de Ribeirão do Pinhal um por cento de R\$ 30.000,00 – o que equivale a

³⁹² Nesse sentido: LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ, **Sujeição...**, *op. cit.*, p. 173. MARÇAL JUSTEN FILHO chega à mesma conclusão, utilizando diversa nomenclatura. Cf. **O Imposto sobre serviços...**, *op. cit.*, p. 53-54. Veja-se que TOMAZINI DE CARVALHO, já visualizando a utilização do esquema da regra-matriz para outros campos do Direito, ao invés de “critério quantitativo”, utiliza a expressão “critério prestacional”, formado também por um verbo mais seu complemento. Cf. AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, **Curso de Teoria Geral do Direito...**, *op. cit.*, p. 363.

³⁹³ **Sujeição...**, *op. cit.*, p. 174-175.

³⁹⁴ **Curso...**, *op. cit.*, p. 338.

³⁹⁵ Sobre a homogeneidade sintática, vejam-se os itens 1.2.1.2, p. 34, e 1.2.2.2, p. 50, *supra*, e também: PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 531 e 586.

R\$ 300,00 –, até o dia 31 de março de 2010, na Secretaria de Fazenda”.

Quanto à formação do “critério quantitativo”, também há discussão. NAVARRO COELHO considera possível a existência tanto de tributos sem base de cálculo – os tributos fixos –, quanto de tributos de maior complexidade, que exigem, além dos dois elementos básicos, adições, deduções e cálculos para se chegar ao montante devido.³⁹⁶ Para JOSÉ ROBERTO VIEIRA trata-se de posição com **aparência** de procedência, discordando de todos os exemplos fornecidos por NAVARRO COELHO; cita o caso do Imposto sobre a Renda, tributo em que é necessário “[...] *numerosos e intrincados passos para lograr a base de cálculo* [...]”, mas todos “[...] *constituem operações cronologicamente anteriores à mesma; e, em verdade, tais passos estão embutidos na base de cálculo, compondo-a em sua plenitude.*”³⁹⁷

Entendemos, de nossa parte, que existe uma maior complexidade, em alguns tributos, para a cálculo do valor devido, que não se limita a uma base de cálculo e alíquota conjugados, de forma simples. Mais claramente, parece-nos que o problema se dá, em alguns casos, na forma de apuração da própria base de cálculo, que exige maior detalhamento. Trata-se, no entanto, de tema que merece maior aprofundamento, que não será objeto do presente trabalho.

Assim, incluindo os critérios que consideramos necessários à Regra-Matriz de Incidência Tributária, temos a seguinte formulação:

$$\begin{array}{c}
 \left. \begin{array}{l} \\ \\ \\ \end{array} \right| \begin{array}{l} H_t = C_p \cdot C_m (v.c) \cdot C_e \cdot C_t \\ \\ \downarrow DS_n \quad \xrightarrow{DS_m} \\ \\ Cst = C_p (Sa \cdot Sp) \cdot C_m (v.c (bc. aliq)) \cdot C_e \cdot C_t \end{array}
 \end{array}$$

Ilustração 5 - Regra-Matriz de Incidência - nossa visão

Interessante questionamento que surge é, em face de tal estrutura, o referente à necessidade de a lei prever também o critério espacial e temporal do conseqüente. Entendemos, assim como LUÍS CÉSAR DE SOUZA QUEIROZ, que, na

³⁹⁶ **Teoria Geral do Tributo...**, op. cit., p. 99.

³⁹⁷ **A regra-matriz de incidência do IPI...**, op. cit., p. 123-124.

estrutura normativa, tais requisitos são essenciais.³⁹⁸ A questão é saber se tais elementos devem ou não estar previstos em lei, como defendem, exemplificativamente, BETINA TREIGER GRUPENMACHER, OCTAVIO CAMPOS FISCHER e HUGO DE BRITO MACHADO.³⁹⁹

LUÍS CÉSAR DE SOUZA QUEIROZ assim também entende, afirmando que, se a lei for omissa, aplicam-se os artigos 159 e 160 do CTN, acompanhando a visão de HUGO DE BRITO MACHADO.⁴⁰⁰ Tal solução é muito interessante, e parece-nos sistematicamente atraente, mas consideramos nosso dever anotar que, do ponto de vista semântico-pragmático, o Supremo Tribunal Federal – STF tem entendido de forma diversa, com base no artigo 97 do CTN, que não prevê, entre suas hipóteses, a data de pagamento como caso de necessária previsão em lei.⁴⁰¹ Desse modo, conquanto para o cumprimento de sua obrigação o contribuinte tenha de saber o local e o prazo para adimplemento da obrigação, se levarmos em consideração o modo como vem sendo interpretado o Princípio da Legalidade Tributária em nossa jurisprudência, tais critérios poderiam estar previstos em veículo introdutor de cunho infralegal.

Apesar de concordarmos com OCTAVIO CAMPOS FISCHER, no sentido de que “[...] *uma coisa é a necessidade de previsão legal; outra, é a de considerar esses elementos como integrantes da norma tributária em sentido estrito*”,

³⁹⁸ LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ, **Sujeição...**, *op. cit.*, p. 176 *et. seq.*

³⁹⁹ BETINA TREIGER GRUPENMACHER, **Eficácia e Aplicabilidade...**, *op. cit.*, p. 92; OCTAVIO CAMPOS FISCHER, **A Contribuição ao PIS**, p. 169; HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 47.

⁴⁰⁰ LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ, **Sujeição...**, *op. cit.*, p. 176 e ss; HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 47. Veja-se também: OCTAVIO CAMPOS FISCHER, **A Contribuição ao PIS**, p. 171.

⁴⁰¹ Vejam-se, por exemplo, as seguintes decisões do Supremo Tribunal Federal:

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. MINAS GERAIS. DECRETOS N.ºS 30.087/89 E 32.535/91, QUE ANTECIPARAM O DIA DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO E DETERMINARAM A INCIDÊNCIA DE CORREÇÃO MONETÁRIA A PARTIR DE ENTÃO. ALEGADA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA ANTERIORIDADE E DA NÃO-CUMULATIVIDADE. Improcedência da alegação, tendo em vista não se encontrar sob o princípio da legalidade estrita e da anterioridade a fixação do vencimento da obrigação tributária; já se havendo assentado no STF, de outra parte, o entendimento de que a atualização monetária do débito de ICMS vencido não afronta o princípio da não-cumulatividade (RE 172.394). Recurso não conhecido.” Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE 195.218)**, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, julgado em 28/05/2002, Publicado no DJ de 02/08/2002, p. 84; “EMENTA: ICMS. DECRETO N.º 33.707/91-SP: ANTECIPAÇÃO DO PRAZO DE RECOLHIMENTO. ALEGADA OFENSA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA LEGALIDADE, ANTERIORIDADE E DA VEDAÇÃO DE PODERES LEGISLATIVOS. Não se compreendendo no campo reservado à lei a definição de vencimento das obrigações tributárias, legítimo o Decreto n.º 33.707/91, que modificou a data de vencimento do ICMS. Improcedência da alegação no sentido de infringência ao princípio da anterioridade e da vedação de delegação legislativa. Recurso extraordinário não conhecido.” Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE 203.684)**, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, julgado em 20/05/1997, Publicado no DJ de 12/09/1997, p. 43740.

consideramos que, do ponto de vista sistemático, há necessidade de previsão legal de tais critérios, que consideramos integrantes da estrutura da norma de incidência tributária e, portanto, discordamos do posicionamento adotado pelo Pretório Excelso em relação ao tema.⁴⁰²

2.3.3 DIFERENTES NÍVEIS NORMATIVOS, A MESMA REGRA-MATRIZ

A decomposição da norma tributária de incidência, na regra-matriz acima exposta, é de grande utilidade para os estudiosos do Direito Tributário, e pode, sem dúvida, ser realizada, tendo por objeto quaisquer normas jurídicas, respeitadas as especificidades do campo humano normatizado.

Isso porque, como reiteramos “ad nauseam”, partimos da premissa da homogeneidade sintática da norma jurídica, seja qual for seu grau hierárquico, sua função no ordenamento, se é geral e abstrata ou individual e concreta *etc.* Se assim é, a estrutura da RMIT pode ser transplantada para a análise de toda e qualquer norma jurídica. Nesse sentido, AURORA TOMAZINI DE CARVALHO afirma que a regra-matriz de incidência pode ser utilizada “[...] *na construção de qualquer norma jurídica (em sentido estrito).*”⁴⁰³

Explica-se. A utilização científica da Regra-Matriz Normativa pode dar-se nos seguintes níveis:⁴⁰⁴

a) Na análise das normas de competência tributária, contidas na Constituição: nesse momento, pode-se encontrar a Regra-Matriz de Incidência Tributária Possível, ou seja, a delimitação, em norma estrutural, da competência do legislador infraconstitucional para a criação do tributo. Ou, como afirma CARRAZZA, para o estabelecimento do arquétipo da regra-matriz.⁴⁰⁵

b) Na análise das normas de competência tributária, contidas em normas nacionais, como as previstas pelo artigo 146 da CR/88: da mesma forma que na análise anterior, pode-se encontrar a Regra-Matriz de Incidência Tributária Possível -

⁴⁰² OCTAVIO CAMPOS FISCHER, **A Contribuição ao PIS**, p. 169. Trataremos do Princípio da Legalidade na seção 3.2, *infra*.

⁴⁰³ **Curso de Teoria Geral do Direito...**, *op. cit.*, p. 358.

⁴⁰⁴ Não se esgota aqui a análise destes níveis de utilização, mormente levando-se em consideração a grande gama de normas estruturais existentes.

⁴⁰⁵ **Curso...**, *op. cit.*, p. 460.

RMITP, ou seja, a delimitação, em norma estrutural, da competência do legislador infraconstitucional para a criação do tributo.

c) Na análise do tributo em si, como instituído pelo legislador infraconstitucional: aqui, analisa-se, no âmbito da norma geral e abstrata e ter-se-ia a RMIT em sentido estrito, quando se extraem, sempre de forma abstrata e genérica, os critérios, tanto do antecedente quanto do consequente normativos.

d) Na análise da norma individual e concreta: quando se verifica, analisando-se a norma de incidência efetivamente aplicada pelo sujeito competente, quando, por exemplo, da lavratura de um lançamento tributário, em que se extraem, já de forma individual e concreta, os critérios da RMI.⁴⁰⁶

Com a decomposição de tais normas com o instrumental referido, pode o cientista do Direito, comparar a Regra-Matriz da norma individual e concreta, e verificar que ela não se coaduna com a RMIT da norma geral e abstrata, sendo, pois, ilegal. Ou então, que a RMIT da norma geral e abstrata ultrapassa os limites da RMITP, construída através da análise das normas nacionais; ou que uma delas, ou ambas, não se amoldem à RMITP conseguida através da análise das normas de competência constitucional. As combinações possíveis, entre tais níveis, são muitas, e, conseqüentemente, a riqueza para a análise é abundante.

No campo do Direito Tributário, tem sido esse instrumental, utilizado de forma magistral, por diversos autores, na análise de diversos tributos, como, por exemplo, o seu próprio criador, BARROS CARVALHO, e mais HELENO TÔRRES, AIRES BARRETO, JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES, JOSÉ ROBERTO VIEIRA, OCTAVIO CAMPOS FISCHER, MARCELO CARON BAPTISTA, CÍNTIA ESTEFANIA FERNANDES, ANDRÉ PARMO FOLLONI, LUIZ ALBERTO PEREIRA FILHO, MIGUEL HILÚ NETO, SANDRA LOPEZ BARBON LEWIS, JOSÉ ANTÔNIO FRACISCO e MARCELLO JORGE PELLEGRINA *etc.*⁴⁰⁷

⁴⁰⁶ “O antecedente das normas representará, invariavelmente: 1) uma previsão hipotética, relacionando as notas que o acontecimento social há de ter, para ser considerado fato jurídico; ou 2) a realização efetiva e concreta de um sucesso que, por ser relatado em linguagem própria, passa a configurar o fato na sua feição enunciativa peculiar. Lá, a norma geral e abstrata, um enunciado conotativo; aqui, na norma individual e concreta, um enunciado denotativo. Ambos com a prescritividade inerente à linguagem jurídica.” Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 263.

⁴⁰⁷ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 589-747; HELENO TÔRRES, **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**, p. 337-348, *passim*; PAULO AYRES BARRETO, **Imposto sobre a renda...**, *op. cit.*, p. 61-96; JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES, **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**, *passim*; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz de incidência do IPI...**, *op. cit.*, p. 60-131; OCTAVIO CAMPOS FISCHER, **A Contribuição ao**

Verifica-se que a RMI tem sido utilizada, ainda que com parcimônia, para análise de normas diversas, inclusive de outros campos do Direito. A título exemplificativo, teríamos a análise de BARROS CARVALHO, acerca das normas sancionadoras; a que EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI fez em relação às normas da multa e da mora pelo não-pagamento de tributo, e do dever e sanção instrumentais; a que AURORA TOMAZINI DE CARVALHO fez da norma penal; a que MIGUEL HORVATH JUNIOR realizou em relação à norma de benefício previdenciário; e a análise das normas de competência tributária, levada a termo por TÁCIO LACERDA GAMA.⁴⁰⁸

Com tais premissas, vejamos dois últimos pontos gerais sobre o sistema tributário nacional, que terão relevância posteriormente para os fins do presente trabalho.

2.4 OUTROS ASPECTOS RELEVANTES

2.4.1 AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

O tema da classificação dos tributos em espécie tem sido o causador de profunda celeuma doutrinária.⁴⁰⁹ Convém, sobre ele, dizer algumas palavras.

Classificar é ordenar racionalmente o objeto de estudo, dividindo-o em classes, agrupando semelhanças, separando diferenças. É atitude do sujeito perante o objeto, e, portanto, toda classificação deve ser recebida com foros de relatividade.⁴¹⁰ Nesse sentido, afirma CARRAZZA:

PIS, p. 33-42; MARCELO CARON BAPTISTA, **ISS...**, *op. cit.*, p. 120-173 e 251-648; CINTIA ESTEFÂNIA FERNANDES, **IPTU: texto e contexto**, *passim*; ANDRÉ PARMO FOLLONI, **Tributação sobre o Comércio Exterior**, *passim*; LUIZ ALBERTO PEREIRA FILHO, **As taxas no sistema tributário brasileiro**, *passim*; MIGUEL HILÚ NETO, **Imposto sobre importações e imposto sobre exportações**, *passim*; SANDRA A. LOPEZ BARBON LEWIS, **Do IPTU**, *passim*; JOSÉ ANTONIO FRANCISCO e MARCELLO JORGE PELLEGRINA, O imposto sobre a propriedade territorial rural, *in*: IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, **Curso de Direito Tributário**, p. 469-481.

⁴⁰⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 758-760; EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, **Lançamento tributário**, p. 127-134; AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, **Direito Penal Tributário: uma análise lógica, semântica e jurisprudencial**, p. 90-112; MIGUEL HORVATH JÚNIOR, **Direito Previdenciário**, p. 177-295, *passim*; TÁCIO LACERDA GAMA, **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 86-88.

⁴⁰⁹ Um detalhado resumo das opiniões doutrinárias a respeito pode ser vista na obra de LUCIANO AMARO, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 64-67.

⁴¹⁰ “Cai a talho lembrar, também, que as classificações, por mais elaboradas que se apresentem, são expedientes do nosso espírito para caminhar em direção aos objetos da experiência, com o propósito de ordená-los e prepará-los para o conhecimento, motivo pelo qual, ao serem submetidas a uma análise mais rigorosa, acabam cedendo às evidências do mundo fenomênico, mostrando, à

Em exposição abreviada, classificar é o procedimento lógico de dividir um conjunto de seres (de objetos, de coisas) em categorias, segundo critérios preestabelecidos.

As classificações objetivam acentuar as semelhanças e dessemelhanças entre diversos seres, de modo a facilitar a compreensão do assunto que estiver sendo examinado. [...]

[...] as classificações não estão no mundo fenomênico (no mundo real), mas na mente do homem (agente classificador). Naturalmente, as coisas não se apresentam classificadas no mundo em que vivemos; elas são classificadas pelo homem, de acordo com critérios por ele eleitos. [...]⁴¹¹

A doutrina brasileira debruça-se sobre a questão da classificação dos tributos de forma a separar-se em duas grandes vertentes, principalmente: os adeptos da teoria tripartite e da teoria “quiquipartite” de espécies tributárias.⁴¹² Não podemos olvidar outras propostas classificatórias, como, exemplificativamente, a de BECKER, que crê em apenas duas espécies tributárias; LUÍS EDUARDO SCHOUERI, em seis espécies; WERNER NABIÇA COELHO, em oito; e a de RICARDO LOBO TORRES, TÁREK MOYSÉS MOUSSALEM e LUCIANO AMARO, que defendem a existência de quatro, ainda que sob diferentes olhares.⁴¹³ Outrossim, como afirma o próprio MOUSSALEM, demonstrando a dificuldade na própria conceituação de espécie: *“Por fim, à pergunta: “Quantas são as espécies tributárias?” é equivocada porquanto a própria palavra “espécie” goza de relatividade num ponto da série, ora se dirigindo às primeira classes coordenadas, ora às segundas, ora às terceiras.”*⁴¹⁴

De qualquer modo, a teoria tripartite ou tricotômica é abraçada por renomados juristas, entre os quais ATALIBA, AMÍLCAR FALCÃO, BARROS CARVALHO,

carne viva, suas fraquezas e deficiências. É o que recomenda Fábio Nusdeo, enfaticamente, ao ferir o assunto das classificações dos bens econômicos. Impõe-se, porém, desde logo, uma advertência válida não apenas para esta mas para qualquer outra classificação. Tal advertência diz respeito ao relativismo com que elas, as classificações, devem ser encaradas por parte daqueles a quem são apresentadas.” Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 44-45.

⁴¹¹ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 471.

⁴¹² Há também vertentes de classificação que PAULO DE BARROS CARVALHO chama de clássicas, que “[...] vêm carregadas de fortes conotações extrajurídicas, principalmente econômicas.” Cf. **Curso...**, *op. cit.*, p. 34-35.

⁴¹³ ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 402; LUÍS EDUARDO SCHOUERI, **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**, p. 155-203, *passim*; WERNER NABIÇA COELHO, Classificação dos tipos tributários, **RTFP**, n. 54, p. 106; RICARDO LOBO TORRES, **Curso...**, *op. cit.*, p. 371; TÁREK MOYSÉS MOUSSALEM, Classificação dos tributos: uma visão analítica, *in*: CONGRESSO DO IBET, IV. **Tributação e Processo**, p. 629-635; LUCIANO AMARO, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 81; Conceito e classificação dos tributos, **RDT**, n. 55, p. 287-291. BARROS CARVALHO faz menção à existência de quatro correntes: a bipartida, a tripartida, a quadripartida e a “quiquipartida”. Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 380.

⁴¹⁴ TÁREK MOYSÉS MOUSSALEM, Classificação dos tributos... *op. cit.*, p. 635.

NAVARRO COELHO, CARRAZZA, GUILHERME SOARES DINIZ, dentre outros.⁴¹⁵ Esses autores, levando em consideração estritos fundamentos jurídicos, partem da premissa da utilização de apenas um critério classificatório: se o fato descrito no antecedente da norma tributária primária é uma atuação estatal ou não.⁴¹⁶ Assevera ATALIBA:

Pode-se dizer, portanto, que são tributos (1) vinculados aqueles cuja hipótese de incidência consiste na descrição de uma atuação estatal (ou uma consequência desta). Neste caso, a lei põe uma atuação estatal no aspecto material da h.i.

São tributos (2) não vinculados aqueles cuja h.i. consiste na descrição de um fato qualquer que não seja atuação estatal. Isto é, a lei põe, como aspecto material da h.i., um fato qualquer não consistente em atividade estatal.⁴¹⁷

Para essa teoria classificatória, seriam espécies tributárias apenas os impostos (tributos não-vinculados), as taxas e as contribuições de melhoria (tributos vinculados). Assim, as contribuições previstas nos arts. 149 e 195 da Constituição Federal, tal como os empréstimos compulsórios, ou são impostos ou taxas:

[...] os tributos podem ser vinculados a uma atuação do Estado – taxas e contribuições de melhoria – e não-vinculados – impostos. As outras *contribuições*, por revestirem ora o caráter de tributos vinculados, ora o de impostos, não constituem categoria à parte, pelo que hão de subsumir-se numa das espécies enumeradas.⁴¹⁸

Já a teoria “quinqüipartite” das espécies tributárias, adotada, por exemplo, por HUGO DE BRITO MACHADO, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI E VANESSA CANADO, REGINA HELENA COSTA, TÁCIO LACERDA GAMA, MÁRCIO SEVERO MARQUES, OCTAVIO CAMPOS FISCHER, ROBERTO WAGNER LIMA NOGUEIRA, FABIANA DEL PADRE TOMÉ e EDUARDO SABBAG, entre outros, utiliza, em breve e generalizada síntese, três critérios para obter uma classificação dos tributos: a) a vinculação ou não do fato previsto no antecedente normativo a uma atuação estatal; b) previsão legal de

⁴¹⁵ GERALDO ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, 134; AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, **Fato Gerador...**, *op. cit.*, p. 76-77; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 35; **Teoria da Norma...**, *op. cit.*, p. 180-187; **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 379; SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Teoria Geral do Tributo...**, *op. cit.*, p. 118; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 585; GUILHERME SOARES DINIZ, Classificação das espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro. **RTFP**, n. 82, p. 131.

⁴¹⁶ “A classificação jurídica dos tributos tem como único fundamento o dado legislativo, em que se constitui a h.i. (hipótese de incidência) descrita pelo legislador.” Cf. GERALDO ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 123.

⁴¹⁷ **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 131.

⁴¹⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 35-36. COELHO entende tratar-se ou de impostos finalísticos, ou de contribuições especiais retributivas. Cf. SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Teoria Geral do Tributo...**, *op. cit.*, p. 118-120, 129.

destinação específica; e c) previsão legal de restituição do valor arrecadado.⁴¹⁹

São estes três critérios, que, a nosso ver, devem ser considerados para a classificação constitucional dos tributos, porque (i) podem ser inferidos pela análise das próprias normas de estrutura que outorgam, informam e delimitam o exercício das respectivas competências impositivas, tal como estabelecidas pelo texto constitucional, e (ii) foram utilizados para efeito de diferenciar os regimes jurídicos (princípios e regras) aplicáveis sobre as diversas espécies tributárias autorizadas pela Constituição, assim identificadas.⁴²⁰

TÁCIO LACERDA GAMA chega à mesma conclusão, mas promove classificação que transita por caminho um pouco diverso.⁴²¹ Afirma que há possibilidade de realizar uma classificação apenas intranormativa, isto é, com base exclusivamente na norma tributária primária. Através desse tipo de classificação, chega-se aos tributos vinculados e não-vinculados. Mas a utilização apenas desta classificação é inadequada ao sistema jurídico pátrio, em vista das peculiaridades dos empréstimos compulsórios e contribuições:

Tendo em vista a existência de regimes jurídicos diversos, pergunta-se: o uso de critérios puramente intranormativos contempla de forma apropriada os regimes de contribuições e dos empréstimos compulsórios? A resposta é negativa.

[...]

Não há como conciliar a natureza de imposto com a finalidade específica do produto da arrecadação desses tributos. É clara a previsão constitucional do artigo 167, IV, da Constituição Federal [...].

Com efeito, ou se entende que as contribuições são impostos que não podem ter destinação específica, ou que não são impostos, por serem instituídas para custear despesa, órgão ou fundo específico. Tendo em vista a unidade do sistema constitucional, não é possível ignorar as proposições jurídicas que dispõem sobre a tributação, pelo simples fato de estarem situadas no tópico relativo à atividade financeira. Ou bem se admite a unidade do sistema de direito positivo, ou bem ela é completamente negada.⁴²²

⁴¹⁹ HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 70; EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI e VANESSA RAHAL CANADO, Direito Tributário e Direito Financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação, *in*: EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, **Curso de Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 617; REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 109; TÁCIO LACERDA GAMA, **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 98-116, *passim*; MÁRCIO SEVERO MARQUES, **Classificação Constitucional dos Tributos**, p. 223; Os tributos no sistema constitucional brasileiro, **RDT**, n. 72, p. 245; OCTAVIO CAMPOS FISCHER, **A Contribuição ao PIS**, p. 59; ROBERTO WAGNER LIMA NOGUEIRA, Sistema Tributário Nacional..., *op. cit.*, p. 43; FABIANA DEL PADRE TOMÉ, **Contribuições para a Seguridade Social à Luz da Constituição Federal**, p. 92; EDUARDO SABBAG, **Manual de Direito Tributário**, p. 353-358, *passim*. Sobre o tema, veja-se o artigo de RODRIGO PAULA, que propõe a inclusão, na própria estrutura da RMIT, de dois outros critérios: o “finalístico” e o da “receita tributária”. Cf. RODRIGO FRANCISCO PAULA. *Repensando a teoria dos tributos vinculados e não-vinculados e a esquematização formal da regra-matriz de incidência*, **RTFP**, n. 46, p. 207.

⁴²⁰ MÁRCIO SEVERO MARQUES, **Classificação...**, *op. cit.*, p. 223.

⁴²¹ **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 98-116, *passim*.

⁴²² *Ibid.*, p. 105-106.

O referido autor passa então a utilizar outra classificação, internormativa, que leva em consideração a norma de competência para instituição do tributo. Reunindo três subclassificações, afirma ele que “[...] *haverá (i) subdivisão entre tributos vinculados e não vinculados a uma atuação estatal; (ii) outra entre tributos com e sem destinação específica; e (iii) o grupo dos tributos cuja arrecadação é ou não restituível ao contribuinte após um determinado lapso de tempo.*”⁴²³ Encontra, então, cinco espécies tributárias distintas, ao separar as contribuições e empréstimos compulsórios dos impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Aponta o citado autor que “*A existência de três critérios aponta para a elaboração de três classificações. Cada classificação deve corresponder a um critério. Esse é um requisito formal de validade para todo e qualquer tipo de classificação.*”⁴²⁴

Sobre as classificações intranormativa e internormativa, BARROS CARVALHO, de forma um pouco mais branda quanto à visão tripartite, assevera:

Nada impede e tudo recomenda que examinemos a regra jurídica também nas suas relações extranormativas, quer dizer, as normas com outras normas, em vínculos de coordenação e subordinação, o que nos levará a identificar, com boa margem de visibilidade, as contribuições, que não a de melhoria, no seu espectro mais amplo. Trata-se, porém, de outro critério e, portanto, de classificação diversa, igualmente susceptível de ser acolhida. Aquilo que penso não ser correto, entretanto, é associar critérios diferentes para formar uma única classificação, a pretexto de torná-la mais abrangente. [...]”⁴²⁵

Consideramos estarem com inteira razão os referidos autores, no particular. O fato de utilizar-se três critérios não significa que todos eles são de uma mesma classificação. Utiliza-se um depois do outro, em sucessivas classificações e subclassificações, encontrando-se classes, gêneros, espécies, subespécies *etc.*

Aliás, o próprio ATALIBA, utiliza uma subclassificação para separar em subespécies os tributos vinculados, pois, segundo ele...

O exame de particularidades do aspecto material da h.i. também enseja discernir subespécies entre os vinculados (taxas e contribuições) e entre os não vinculados (impostos). Conforme peculiaridades secundárias ou acessórias, dentro destas espécies engendram-se subespécies.⁴²⁶

⁴²³ TÁCIO LACERDA GAMA, **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 108-109.

⁴²⁴ *Ibid.*, p. 108.

⁴²⁵ **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 381. Em sentido contrário, afirmando a impossibilidade lógica de uma classificação cujas diferenças não resultem da definição do dividido, veja-se: TÁREK MOYSÉS MOUSSALEM, *Classificação dos tributos...* *op. cit.*, p. 623.

⁴²⁶ **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 133.

Partindo desses dizeres, e citando Rubens Gomes de Souza, ATALIBA separa os tributos vinculados em: a) os diretamente relativos ao contribuinte (taxas), e b) os indiretamente relativos ao contribuinte (contribuições de melhoria).⁴²⁷

De qualquer modo, para os adeptos de ambas as teorias sob análise, há tributos que são vinculados a uma atuação estatal e há tributos que não o são. A Constituição Federal, ao outorgar competências tributárias, fornece elementos para direcionar o legislador infraconstitucional nesse sentido. Em seu artigo 145, II, afirma que os entes competentes poderão instituir taxas, em razão do exercício de atividade de polícia e pela prestação, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis ao contribuinte. No inciso III do mesmo artigo, afirma que as obras públicas podem ensejar a instituição de contribuição de melhoria.

Já quando se refere aos impostos, às contribuições e aos empréstimos compulsórios, a Constituição não faz menção a uma atuação estatal que deverá ser prevista no antecedente normativo. Muitas vezes, pelo contrário, faz vinculação da hipótese a um bem ou atuação do contribuinte, como “renda”, “propriedade imóvel urbana”, “transmissão ‘causa mortis’”, “folha de salário” etc.⁴²⁸

A primeira grande diferença entre as duas teorias é a utilização, ou não, do critério “existência de previsão de destinação para o produto arrecadado com o tributo”. LUCIANO AMARO, sobre o tema, aduz: *“Em verdade, se a destinação do tributo compõe a própria norma jurídica constitucional definidora da competência tributária, ela se torna um dado jurídico, que, por isso, tem relevância na definição do regime jurídico específico da exação, prestando-se, portanto, a distingui-la de outras.”*⁴²⁹

Com efeito, a Carta Maior veda expressamente a vinculação do produto arrecadado com os impostos, nos termos do artigo 167, inciso IV. Por seu turno, prevê que as taxas poderão ser cobradas em razão do exercício de atividade de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis em seu artigo 145, II, pelo que vincula os valores arrecadados para

⁴²⁷ **Hipótese de Incidência Tributária**, p. 134.

⁴²⁸ E, no caso dos impostos, a Constituição sempre o faz.

⁴²⁹ **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 77. Veja-se também; FABIANA DEL PADRE TOMÉ, **Contribuições para a Seguridade...**, *op. cit.*, p. 91-92; O destino do produto da arrecadação como requisito constitucional para a instituição de contribuições, *in*: CONGRESSO DO IBET, V, **Direito Tributário, Linguagem e Método**: as grandes disputas entre jurisprudência e dogmática na experiência brasileira atual, p. 301-316.

custear este fim, já que devem ser divisíveis. No que se refere às contribuições de melhoria, afirma que serão decorrentes de obras públicas, mas não vincula de qualquer forma a arrecadação para este fim.⁴³⁰

Já as contribuições e os empréstimos compulsórios devem possuir sempre uma previsão de finalidade do produto arrecadado. O parágrafo único do art. 148 assim o determina, expressamente, em relação aos empréstimos compulsórios. Por sua vez, os artigos 149, 149-A, 195, entre outros, determinam sempre a necessidade de uma previsão de destinação específica para a arrecadação das contribuições.

Contudo, o que se entende necessário é a previsão da destinação do produto arrecadado na lei instituidora do tributo, por força da norma de competência constitucional, e não se, efetivamente, os valores serão utilizados com a finalidade prevista.⁴³¹ E a incorreta utilização finalística não modifica a natureza do tributo, ainda que venha a causar possíveis sanções em outros campos do direito. Nesse sentido, MARIA LÚCIA LUZ LEIRIA:

Não há, no entanto, que se confundir finalidade da contribuição, o que caracteriza a sua natureza e autoriza a sua cobrança, com a destinação no plano fático. As contribuições sociais, portanto, caracterizam-se não pela destinação do produto da respectiva cobrança, mas sim pela finalidade para a qual foram instituídas. Desinteressa, portanto, se a destinação fática dos recursos transita pelos cofres da União e sim a finalidade ou destinação do produto arrecadado. [...]⁴³²

AMARO, também, é enfático:

Com efeito, temos de distinguir *duas situações*: ou o desvio de finalidade está na *aplicação dos recursos arrecadados*, ou ele radica na própria *criação do tributo*. Na primeira hipótese, se, por exemplo, uma contribuição para a seguridade social é validamente instituída e arrecadada pelo órgão previdenciário, o posterior desvio dos recursos para outras finalidades é ilícito das autoridades administrativas que não invalida o tributo. Mas, na

⁴³⁰ O Código Tributário Nacional o faz, em seu art. 81 e seguintes, mas a presente análise limita-se às normas de competência constitucionais. Na realidade, como o CTN determina a existência de valorização dos imóveis, parece-nos que é pressuposto lógico e cronológico que a obra já se encontre finalizada. Desse modo, apesar de a “causa” da contribuição ser o custo da obra, os valores arrecadados não estão vinculados a eles, do ponto de vista financeiro, ainda que seu montante seja o limite do valor a ser arrecadado: o total arrecadado entrará nos Cofres Públicos com outras finalidades, visto que os gastos com a obra já se realizaram em momento anterior.

⁴³¹ LUCIANO AMARO, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 79. Em sentido contrário, exemplificativamente: EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI e VANESSA RAHAL CANADO, **Direito Tributário e Direito Financeiro: reconstruindo o conceito de tributo...**, *op. cit.*, p. 623-625; RODRIGO FRANCISCO PAULA, **Repensando a teoria dos tributos vinculados e não-vinculados e a esquematização formal da regra-matriz de incidência, RTFP**, n. 46, p. 207.

⁴³² Algumas Reflexões sobre Aspectos Constitucionais da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE, **RDDT**, n. 88, p. 61.

segunda hipótese, se o tributo é *instituído sem aquela finalidade*, a afronta ao perfil constitucional da exação sem dúvida a contamina.⁴³³

Por fim, a teoria “quiquipartite” utiliza um último critério: a existência, ou não, de previsão de devolução do valor arrecadado após determinado lapso temporal.⁴³⁴ A Constituição Federal só determina a existência dessa previsão no caso dos empréstimos compulsórios, em vista da denominação cujo limite semântico vincula o legislador infraconstitucional.

E sobre ela afirma AMARO:

Também a *restituibilidade* do empréstimo compulsório integra o conceito desse tributo. É claro que a não-restituição implica descumprimento da obrigação do Estado, o que não torna ilegítima a cobrança. Mas a *criação* do empréstimo compulsório só é válida se a lei que o instituir observar a referida característica desse tributo (*restituibilidade*), além de atender aos demais pressupostos que legitimam a espécie.⁴³⁵

Interessante notar que o STF tem entendido que as contribuições são uma espécie tributária diferente dos impostos, como, exemplificativamente, no Recurso Extraordinário-RE n. 146.733, em que acabou por entender pela existência de cinco espécies tributárias, e no RE n. 138.284, por quatro espécies.⁴³⁶

Expostas tais ideias, convém aclarar nosso posicionamento pessoal. Pendemos para a adoção da teoria “quiquipartite”, formada pelas seguintes espécies tributárias: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições e os empréstimos compulsórios. Parece-nos que, a divisão do gênero “tributo” em apenas três espécies, não corresponde à realidade constitucional atual. De qualquer modo, a teoria “quiquipartite” não é isenta de problemas, sabemos-lo; na realidade, consideramos ser necessário um maior aprofundamento sobre o tema, mormente quanto aos critérios utilizados nas subseqüentes classificações, o que não consideramos possível, dentro dos estritos limites do presente estudo. De qualquer modo, fixamos o entendimento de forma dogmática, o que possibilita a continuidade da análise sobre nosso objeto de estudo.

⁴³³ LUCIANO AMARO, *Direito Tributário...*, *op. cit.*, p. 79.

⁴³⁴ EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI e VANESSA RAHAL CANADO, *Direito Tributário e Direito Financeiro: reconstruindo o conceito de tributo...*, *op. cit.*, p. 616.

⁴³⁵ *Direito Tributário...*, *op. cit.*, p. 79.

⁴³⁶ Para uma detalhada análise de tais decisões, veja-se: TÁREK MOYSÉS MOUSSALEM, *Classificação dos tributos...* *op. cit.*, p. 625-629; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 146.733 (RE 146.733)**, Relator(a): Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 29/06/1992, Publicado no DJ de 06/11/1992, p. 20110; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 138.284 (RE 138.284)**, Relator(a): Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 01/07/1992, Publicado no DJ de 28/08/1992, p. 13456.

Cada uma dessas espécies deve obediência a normas estruturais – que se aplicam de forma genérica – mas possui notas individuais de regime jurídico, mormente no que se refere à repartição de competência constitucional.

A Constituição Federal outorga essa competência para legislar sobre assuntos tributários às entidades da Federação, distribuindo à União, Estados-membros, Municípios e Distrito Federal diferentes tributos, conforme se denota dos artigos. 147 a 149-A; 153 a 156 e 195.

O legislador constitucional dispôs acerca de impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições. A cada uma dessas designações diversas outorgou diferentes regimes jurídicos.

A distribuição de competências tributárias na Constituição Federal é diversa em relação a cada uma das espécies ou subespécies tributárias.⁴³⁷ No que se refere às taxas e contribuições de melhoria, da espécie de tributos vinculados, a pessoa política competente para instituição é, obviamente, a competente para a prestação do serviço, para o exercício da atividade de polícia, ou para a execução da obra pública.⁴³⁸

Os empréstimos compulsórios são de competência da União, conforme o art. 148 da Carta Magna, e, nesse caso, temos “[...] *o motivo condicionando o exercício da competência.*”⁴³⁹

No que tange aos impostos, complexa é a estrutura de outorga de competência constitucional. O legislador constitucional dividiu os campos de tributação entre as pessoas políticas constitucionais levando-se em consideração os critérios materiais da hipótese. Assim, a cada critério material corresponde um único imposto, que cabe a uma determinada pessoa política instituir.

“Auferir renda” é hipótese de competência da União; a “circulação de mercadorias”, do Estado-membro; a “propriedade de imóvel urbano”, do Município; e assim por diante. Por fim, nos termos do art. 154, I, à União resta a competência

⁴³⁷ “O constituinte traçou os arquétipos de tais figuras tributárias, embora tivesse variado a técnica de validação da norma impositiva. Assim, em relação aos impostos, taxas e contribuição de melhoria, a Carta mencionou a materialidade (pressuposto de fato) possível do tributo. No que se refere aos demais tributos, o Texto Maior indicou a finalidade possível, e não o critério material da hipótese de incidência.” Cf. PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA, *Cláusulas Pétreas...*, op. cit., p. 45.

⁴³⁸ PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA, *Normas de competência e o controle de validade...*, op. cit., p. 842.

⁴³⁹ *Ibid.*, p. 843.

residual para tributação de critérios não previstos na Constituição.

Quanto aos impostos, essa distribuição é rígida, não podendo o legislador infraconstitucional modificá-la sem a eiva de inconstitucionalidade.

Mas, quando se fala das contribuições, a distribuição é diversa. Todas as pessoas políticas podem instituir contribuições, mas não para custear qualquer gasto público. Como recorda PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA, nesse caso “[...] se previu a finalidade, e não a materialidade do tributo” como critério de distribuição.⁴⁴⁰

Tanto a União, quanto os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal podem instituir contribuição para custear os benefícios do sistema de previdência em relação a seus servidores, como dispõe o § 1º do artigo 149 da CR/88.

Todavia, somente à União cabe legislar quanto à instituição de contribuições que visem custear intervenção no domínio econômico, as demais contribuições para a seguridade social e as de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como se infere do “caput” do artigo 149.

E o art. 149-A outorga aos Municípios e ao Distrito Federal competência para criação de contribuição que custeie a iluminação pública.

Quanto às contribuições, portanto, a distribuição de competência é focada no objetivo de custeio, não no critério material. Isso não impede que a própria Constituição disponha acerca de limitações à liberdade do legislador infraconstitucional para escolher critérios materiais da hipótese, o que ocorre, por exemplo, nas contribuições sociais previstas no artigo 195 da Carta Maior, onde, expressamente, o legislador previu as materialidades possíveis para instituição de referida espécie tributária.

2.4.2 A EXTRAFISCALIDADE E AS NORMAS INDUTORAS

Teceremos algumas palavras sobre a função extrafiscal dos tributos, para bem localizá-la dentro de nosso horizonte epistemológico. Vejamos, primeiro,

⁴⁴⁰ PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA, Normas de competência e o controle de validade..., *op. cit.*, p. 842.

algumas visões doutrinárias a respeito.⁴⁴¹

Bem conhecida é a distinção realizada, tradicionalmente, pela doutrina, entre impostos com natureza “fiscal” e “extrafiscal”, embora alguns autores, por zelo científico, alertem para a dificuldade no estabelecimento de fronteiras entre um e outro caso, em várias hipóteses.⁴⁴²

Um bom início para tal análise é ver o que diz BECKER, que, com seu estilo inconfundível, afirma que a tributação extrafiscal, assim como os tributos *in natura*, são instrumentos de uma verdadeira revolução social.⁴⁴³ De um modo que se pode chamar de profético, afirma que a “[...] *principal finalidade de muitos tributos [...] não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada.*”⁴⁴⁴

HUGO DE BRITO MACHADO aduz que, apesar de a extrafiscalidade ser geralmente considerada um fenômeno moderno, trata-se de algo antigo, mas só de recente desenvolvimento por economistas e financistas.⁴⁴⁵

Para BARROS CARVALHO, trata-se de “[...] *forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios [...]*”, cujos mecanismos “[...] *exigem a necessária desvinculação entre o fato tributável e qualquer atuação estatal, para que se possa alcançar as metas de uma política voltada para segmentos específicos do tecido social.*”⁴⁴⁶ Por isso, em sua opinião, há tributos que servem bem para tal finalidade, como os impostos em geral, e em especial, os impostos aduaneiros.⁴⁴⁷ Trata-se,

⁴⁴¹ KLEINE afirma que a extrafiscalidade é um tema nebuloso, pouco estudado pela doutrina. Cf. RICARDO KLEINE MARIA SOBRINHO, *Notas sobre a extrafiscalidade tributária*, in: Encontro de Estudos Tributários – ENET, 2., 2007, Londrina. **Tributação e Economia – Anais**, p. 1. VIEIRA recorda que o início da etapa moderna de utilização extrafiscal dos tributos deu-se com o famoso caso “Estados Unidos *versus* Macgray”, decidido pela Suprema Corte dos EUA, que tratou da tributação distinta entre a margarina e a manteiga; a partir daí, surgiu “[...] *a duplicidade da visão do tributar com fundamento no “power to tax”, no poder de tributar, [...] que visa tão-somente carrear recursos para os cofres públicos; e de uma outra forma de tributação, com amparo no que os norte-americanos chamam de “police power”, que corresponde a uma tributação regulatória [...]*”. Cf. JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Mesa de debates “c”: Tributos Federais, in XVII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, RDT, n. 91, p. 75.

⁴⁴² Como exemplo, veja-se: PAULO DE BARROS CARVALHO. **Curso...** *op. cit.*, p. 245.

⁴⁴³ **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 620.

⁴⁴⁴ ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 623.

⁴⁴⁵ Parecer, in: PAULO DE BARROS CARVALHO ET ALII, **Crédito-prêmio de IPI**, p. 223.

⁴⁴⁶ **Curso...**, *op. cit.*, p. 245; Base de cálculo como fato jurídico e a taxa de classificação de produtos vegetais, RDDT, n. 37, p. 136.

⁴⁴⁷ *Ibid.*, p. 135-136; **Curso...**, *op. cit.*, p. 245; **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 241.

segundo ele, de termo usualmente utilizado para “[...] *representar valores finalísticos que o legislador imprime na lei tributária* [...]”, com o que se assemelha a visão de LUCIANO AMARO.⁴⁴⁸

Para ANDRÉ PARMO FOLLONI, “[...] *tributos extrafiscais são aqueles nos quais o escopo prioritário é a regulação de uma atividade econômica, ficando a arrecadação em um plano secundário.*”⁴⁴⁹ RICARDO KLEINE MARIA SOBRINHO é da mesma opinião.⁴⁵⁰ Consideramos que tal definição restringe por demais o âmbito de atuação da extrafiscalidade, que pode ter outros fins, numerosos outros, que não o da regulação de atividade econômica.

Em sentido mais amplo, CARRAZZA afirma que a

[...] extrafiscalidade é justamente o emprego dos meios tributários para fins não-fiscais, mas ordinatórios, isto é, para disciplinar comportamentos de virtuais contribuintes, induzindo-os a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa. A fazer, bem entendido, o que atende ao interesse público; a não-fazer, o que, mesmo sem ser ilícito, não é tão útil ao progresso do País.⁴⁵¹

Para o referido autor, a extrafiscalidade transparece tanto nos estímulos quanto nos desestímulos fiscais.⁴⁵²

Afirma, por sua vez, BETINA TREIGER GRUPENMACHER:

O Estado social é necessariamente intervencionista. Nele, o tributo deixa de ser simples fonte de receita para o Estado, passando a ser utilizado como instrumento de realização de justiça. Vale-se do princípio da capacidade contributiva como meio de onerar aqueles economicamente mais favorecidos, sendo utilizado também de forma extrafiscal, criando benefícios para regiões mais pobres. Dessa forma, a observância do princípio da igualdade no tratamento atribuído ao sujeito passivo, seja na fase legislativa, seja na fiscalização e arrecadação de tributos é um forte instrumento de redistribuição de riquezas [...].⁴⁵³

Para HELENO TAVEIRA TÔRRES, ao invés de extrafiscalidade, “[...] *melhor seria falar de ‘fiscalidade’ (competência) vinculada a ‘motivos constitucionais’ materiais* [...]”, mas considera que o conceito pode ser salvo, se entendido como “[...] *a competência tributária exercida em companhia de outras competências*

⁴⁴⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 244; **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 239; LUCIANO AMARO, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 89.

⁴⁴⁹ **Tributação...**, *op. cit.*, p. 35.

⁴⁵⁰ Notas sobre a extrafiscalidade... *op. cit.*, p. 1.

⁴⁵¹ O direito fundamental à vida e à saúde, o ICMS-operações mercantis e o princípio da seletividade, *in*: LAURO LUIZ GOMES RIBEIRO e LUCIANA ANDREA ACCORSI BERARDI [Org], **Estudos de Direito Constitucional**: em homenagem à Profa. Maria Garcia, p. 507.

⁴⁵² **Curso...**, *op. cit.*, p. 783.

⁴⁵³ A reforma Tributária e a afronta aos direitos fundamentais, **RFDT**, vol. 5, p. 42. Veja-se também: SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido**: o direito das empresas de pequeno porte a uma carga tributária menor, p. 216.

materiais, a partir de motivos constitucionais previamente definidos.”⁴⁵⁴

JOSÉ CASALTA NABAIS afirma que a extrafiscalidade é um conjunto de normas, formalmente de cunho tributário, mas com outras finalidades, de cunho econômico ou social.⁴⁵⁵

Ademais, predica CARRAZZA que os tributos extrafiscais devem, na mesma medida que os fiscais, obediência aos princípios que informam a tributação, e, além disso, devem estar respaldados em valores consagrados constitucionalmente.⁴⁵⁶ HUMBERTO ÁVILA, por sua vez, distingue objetivos internos (fiscais) e externos (extrafiscais).⁴⁵⁷ Já para FERNANDO AURÉLIO ZILVETI, trata-se de “[...] *uma forma de classificação dos tributos segundo a sua finalidade* [...]”; no mesmo sentido pensa SOUTO MAIOR BORGES, que afirma: “[...] *a extrafiscalidade é problema teleológico.*”⁴⁵⁸

Para REGINA HELENA COSTA, tanto a fiscalidade quanto a extrafiscalidade estão ligados à competência tributária, e sua conceituação não difere da de CARRAZZA.⁴⁵⁹ Acresce apenas existir uma semelhança da última com a atividade de polícia estatal, assim como o fato de ambas as formas coexistirem em cada tributo, sendo o caso de se falar apenas em “[...] *predominância de um ou outro* [...]”, o que também afirma BARROS CARVALHO.⁴⁶⁰

Para LUÍS EDUARDO SCHOUERI, a extrafiscalidade é um gênero de normas que inclui, além da extrafiscalidade em sentido estrito, as normas que “[...] *se movem por razões não fiscais, mas desvinculadas da busca do impulsionamento econômico por parte do Estado.*”⁴⁶¹ O referido autor identifica, num campo que chama de “direito econômico fiscal”, as normas indutoras, que são forma de intervenção estatal na economia, por indução.⁴⁶² Trata-se, a nosso ver, de nítida

⁴⁵⁴ HELENO TAVEIRA TÔRRES, Parecer, in: PAULO DE BARROS CARVALHO ET ALII, **Crédito-prêmio...**, op. cit., p. 157.

⁴⁵⁵ **O dever fundamental...**, op. cit., p. 629.

⁴⁵⁶ O direito fundamental à vida... op. cit., p. 507.

⁴⁵⁷ **Sistema...**, op. cit., p. 562.

⁴⁵⁸ FERNANDO AURÉLIO ZILVETI, **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**, p. 191; JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, Princípio da Segurança Jurídica na criação e aplicação do tributo, **RDT**, n. 63, p. 210.

⁴⁵⁹ REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, op. cit., p. 48.

⁴⁶⁰ REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, op. cit., p. 49; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, op. cit., p. 245.

⁴⁶¹ LUÍS EDUARDO SCHOUERI, **Normas tributárias indutoras...**, op. cit., p. 32.

⁴⁶² LUÍS EDUARDO SCHOUERI, Segurança Jurídica e normas tributárias indutoras, in: MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO [Coord.], **Direito Tributário e Segurança Jurídica**, p. 118-119.

função extrafiscal, ligada à regulação da ordem econômica.

Há, segundo parte da doutrina, diversos dispositivos constitucionais que apontam para uma necessária utilização extrafiscal dos tributos, entre os quais, como recorda SANDRA LOPEZ BARBON LEWIS, o referente ao caso do tratamento tributário do ato cooperativo; CARRAZZA, que, entre outros, cita a promoção do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país, desestímulo às propriedades improdutivas ou que não atendam à sua função social; ou HELENO TAVEIRA TÔRRES, que ainda inclui, entre vários outros, o turismo, a cultura, entidades de assistência social *etc.*; exemplos corroborados por REGINA HELENA COSTA.⁴⁶³

Pois bem. De todo o transcrito, parece aclarar-se o conceito de extrafiscalidade. Trata-se de uma forma de utilização da norma de incidência tributária para um **fim** outro, que não a arrecadação de dinheiro ao Erário, predominantemente. Um exemplo de BECKER ilustra bem a situação: para impedir ou desestimular um dado fato social, o Estado possui duas opções, segundo ele: a) a declaração da ilicitude desse fato; e b) um tributo extrafiscal proibitivo.⁴⁶⁴

Quais são os meios utilizados para o atingimento de finalidades extrafiscais? Para REGINA HELENA COSTA, podem ser utilizados vários instrumentos para tal finalidade, como as técnicas de progressividade e regressividade, seletividade de alíquotas, isenções e outros incentivos tributários, como a imunidade.⁴⁶⁵

Um esclarecedor quadro das exonerações, analisadas do ponto de vista normativo, é trazido por SACHA CALMON NAVARRO COELHO que as divide em “internas” e “externas”, segundo se deem dentro ou fora da estrutura normativa.⁴⁶⁶

⁴⁶³ SANDRA A. LOPEZ BARBON LEWIS, O adequado tratamento tributário do ato cooperativo. A função da lei complementar, *in*: BETINA TREIGER GRUPENMACHER, **Cooperativas e Tributação**, p. 104; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, O direito fundamental à vida... *op. cit.*, p. 508-509; HELENO TAVEIRA TÔRRES, *Parecer...* *op. cit.*, p. 158; REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 48.

⁴⁶⁴ **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 628.

⁴⁶⁵ REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 48.

⁴⁶⁶ **Teoria Geral do Tributo...**, *op. cit.*, p. 201. Veja-se também, do mesmo autor: Direito de aproveitamento integral de créditos de ICMS nas operações beneficiadas com base de cálculo reduzida, **RDDT**, n. 149, p. 91.

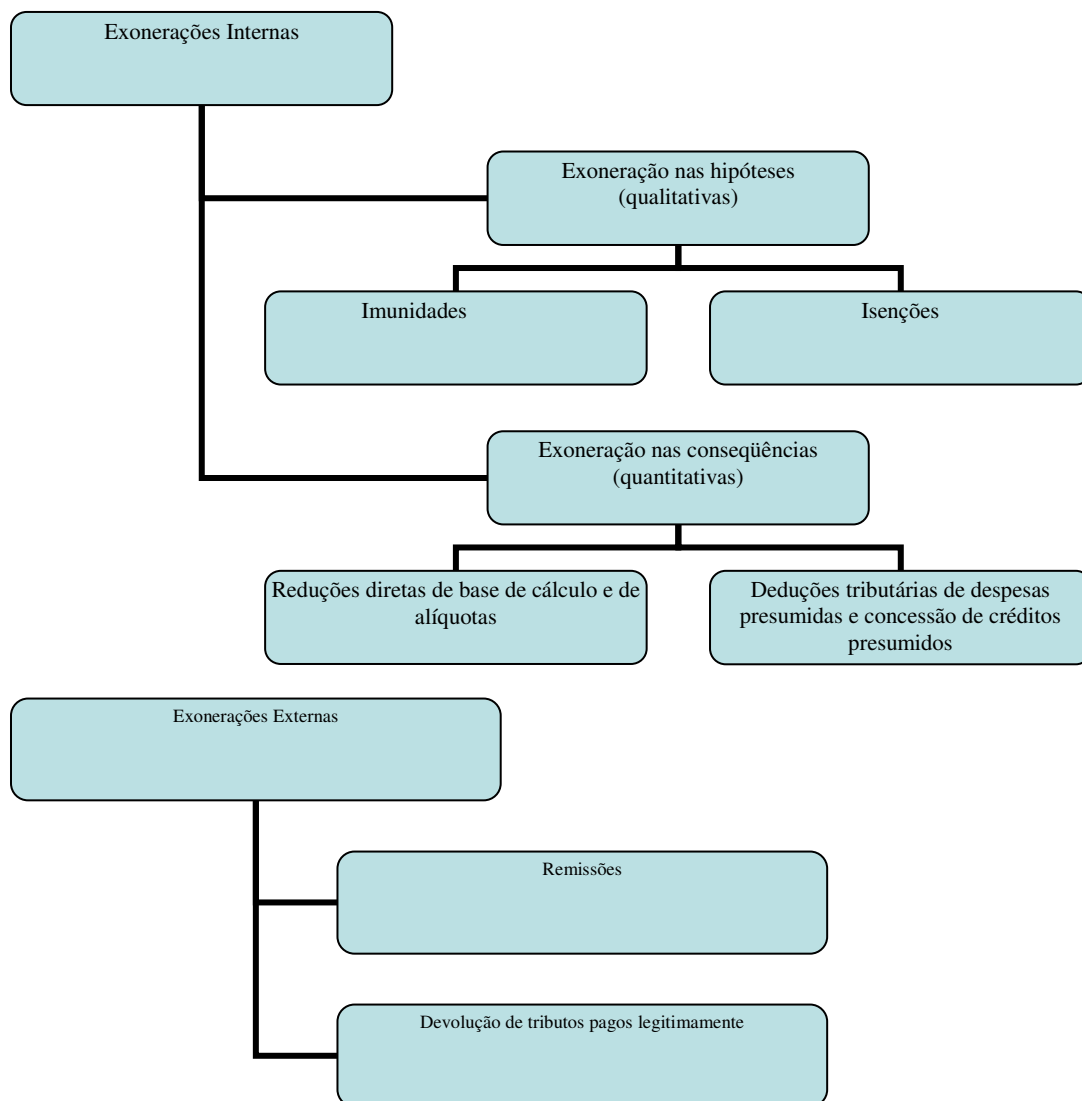


Ilustração 6 - Espécies de Exonerações Tributárias

Pois bem. Há autores que negam à extrafiscalidade o nível de análise jurídica. NAVARRO CÔELHO, por exemplo, assevera que ela, em si mesma, não é um estudo eminentemente jurídico.⁴⁶⁷

Discordamos sobre a inexistência de qualquer possibilidade de análise jurídica sobre o tema. Mas faz-se necessário um esclarecimento. A nosso ver, a extrafiscalidade não se inclui numa análise jurídica tributária de tipo sintático-semântica. Não se encontra ela dentro da estrutura normativa tributária, e um estudo de tal índole é, em relação a ela, míope. Mais correto seria dizer: cego. Isso nada tem de equivocado, ainda que para alguns possa ser frustrante; afinal, desde o início do presente trabalho aclaramos os limites do corte epistemológico

⁴⁶⁷ **Teoria Geral do Tributo...**, *op. cit.*, p. 25.

proposto.⁴⁶⁸

Mas, se do ponto de vista do Direito Tributário, nesse sentido estrito, a extrafiscalidade realmente sobra, pois em nada modifica o regime jurídico a ser aplicado às exações, em outros “direitos” pode ela vir a ser analisada, e juridicamente! Reitera-se a fulcral importância que, no campo do Direito Econômico, possuem as normas indutoras e a análise de seus limites.

E mesmo no campo do Direito Tributário, se alargarmos o espectro de análise, a situação modifica-se. Vimos anteriormente um conceito sintático-semântico de tributo, que o identifica com a norma de incidência tributária, ou, mais precisamente, como a **norma primária dispositiva, geral e abstrata, cujo antecedente descreve um fato lícito, e cujo consequente prescreve o dever de pagamento de um valor pecuniário ao Estado.**⁴⁶⁹

Pode-se, no entanto, incluir o aspecto semântico-pragmático, que leva em consideração a utilização do signo, seja por seu emissor, o Estado, seja pelo seu receptor, o contribuinte.

Nesse caso, tal norma pode ser usada, do ponto de vista estatal, a fim de: a) arrecadar dinheiro para os cofres públicos; ou b) para finalidades diversas, como, por exemplo, a indução ou a restrição de determinadas condutas.

No aspecto semântico-pragmático, portanto, nasce a famosa distinção entre tributos com natureza fiscal, no primeiro caso, e extrafiscal, no último.⁴⁷⁰

Feito o alerta, recordamos que nosso foco se dá no aspecto sintático-semântico da realidade jurídico-tributária. Que fique, na retentiva, a existência de tal aspecto semântico-pragmático da norma tributária e, dentro dele, como espécie, as normas indutoras, que são, também, ligadas ao Direito Econômico.

⁴⁶⁸ Veja-se o item 1.2.2.2, *supra*, p. 50.

⁴⁶⁹ Veja-se a subseção 2.1.2, *supra*, p. 72.

⁴⁷⁰ A natureza pragmática das normas tributárias extrafiscais foi identificada, por exemplo, por SCHOUERI e AGUIAR. Cf. LUÍS EDUARDO SCHOUERI, **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**, *passim*; GLAUCO LUBACHESKI DE AGUIAR, **Tributação extrafiscal e intervenção econômica**: uma análise concorrencial dos convênios interestaduais de ICMS e do SIMPLES Nacional, p. 14-15, 95-96, 211, *passim*.

**SEGUNDA PARTE -
FUNDAMENTOS DA ANÁLISE**

3 ALGUNS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

3.1 PRINCÍPIOS E REGRAS

3.1.1 CELEUMA DOUTRINÁRIA

Já se afirmou no Brasil que “*Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer.*”⁴⁷¹ Os princípios jurídicos, tão comentados, tão reverenciados, cuja “[...] *farta variedade conotativa* [...]” é constantemente recordada.⁴⁷² Já se lhes chamou, ainda que figurativamente, de “[...] *fundamentos* [...]”, “[...] *pilares* [...]”, “[...] *pilastras* [...]” e “[...] *alicerces* [...]” do edifício do direito.⁴⁷³ Há quem veja princípios em tudo, e os saca “[...] *como se tirassem objetos da cartola* [...]”...⁴⁷⁴ e então, como ficamos?

O primeiro passo é, parece-nos, de forma coerente com o corte epistemológico aqui proposto, diagnosticar onde está o jurídico, e onde está o extra-jurídico. Este, deitamos fora. Naquele, nos aprofundamos. Limpar semanticamente o termo “princípio” para uma análise estritamente jurídica parece-nos vital, de primeira ordem.

Hoje se tornou comum no discurso jurídico distinguir “regras” e “princípios”. Como afirma HUMBERTO ÁVILA:

A distinção entre princípios e regras assumiu importância capital em vários planos do cenário jurídico internacional. No plano legislativo, as constituições e os códigos modernos têm utilizado cada vez mais os princípios, muitos deles já definidos como sendo fundamentais. No plano jurisprudencial, o Poder Judiciário têm sucessivamente ampliado o uso dos princípios na interpretação e aplicação do ordenamento jurídico. E no plano doutrinário, a literatura jurídica tem aprofundado continuamente a distinção

⁴⁷¹ CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, **Curso de Direito Administrativo**, p. 903.

⁴⁷² PAULO DE BARROS CARVALHO, Sobre os princípios constitucionais tributários, **RDT**, n. 55, p. 143. Nesse mesmo sentido: O princípio da segurança jurídica em matéria tributária, **RDT**, n. 61, p. 74; **Direito Tributário, linguagem e método**, p. 248; GENARO R. CARRIÓ, **Notas sobre el derecho y lenguaje**, p. 207; JOSÉ AFONSO DA SILVA, **Curso de Direito Constitucional Positivo**, p. 91; EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, **Decadência...**, *op. cit.*, p. 73; TÁCIO LACERDA GAMA, **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 141; LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ, **Sujeição Passiva Tributária**, p. 138.

⁴⁷³ Por exemplo: ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 33-34; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz de incidência do IPI**, p. 36; Bocage e o terrorismo constitucional das medidas provisórias tributárias: a emenda pior que o soneto, *in*: ROBERTO FERRAZ [Coord.], **Princípios e limites da tributação**, p. 685-686; ELAINE GARCIA FERREIRA, A interpretação da lei tributária e a teoria dos direitos fundamentais, **RTFP**, n. 60, p. 30; REGINA HELENA COSTA, **Curso de Direito Tributário**, p. 53.

⁴⁷⁴ HARRISON FERREIRA LEITE, Quais os tipos de eficácia dos princípios? **RTFP**, n. 76, p. 137.

entre princípios e regras com a finalidade de, conhecendo suas peculiaridades, tornar mais efetiva sua aplicação [sic].⁴⁷⁵

Reafirmemos que o elemento nuclear do direito é a norma jurídica.⁴⁷⁶ Partamos do pressuposto, portanto, que, se há algo no direito que deva ser chamado de “princípio” e outra coisa que seja “regra”, ambos devem ser normas jurídicas. A dúvida é: a diferença é ontológica ou de mera classificação da Ciência do Direito?

O mesmo autor traz uma esclarecedora classificação entre as duas principais correntes sobre as diferenças entre princípios e regras: uma é por ele chamada de “distinção fraca”; a outra, de “distinção forte.”⁴⁷⁷

Para os cultores da “distinção fraca”, os princípios são normas com um alto nível de abstração e generalidade, que demandam, para sua aplicação, grande subjetividade do aplicador.⁴⁷⁸ As regras, por outro lado, possuem pouca abstração e generalidade e, conseqüentemente, não exigem tão elevado grau de subjetivismo do aplicador.⁴⁷⁹ ÁVILA identifica a origem de tal visão como a da

[...] teoria clássica do Direito Público, inicialmente difundida pelos estudos de Direito Administrativo e, depois, transplantada para os trabalhos de Direito Constitucional. É dessa concepção que vem a afirmação de que os princípios são os alicerces, as vigas mestras ou os valores do ordenamento jurídico, sobre o qual irradiam os seus efeitos. [...] ⁴⁸⁰

É fraca a distinção, porque ambas as espécies normativas “[...] *têm as mesmas propriedades, embora em graus diferentes* [...]”, sendo os princípios “[...] *mais indeterminados* [...]”.⁴⁸¹

De outra banda, há uma “distinção forte”, em que a diferença entre ambas se dá na estrutura mesma:

[...] enquanto as regras instituem deveres definitivos (deveres que não podem ser superados por razões contrárias) e são aplicados por meio da subsunção (exame da correspondência entre o conceito normativo e o conceito do material fático), os princípios estabelecem deveres provisórios

⁴⁷⁵ HUMBERTO ÁVILA, Princípios e Regras e a Segurança Jurídica, **RDE**, n. 1, p. 189 e CONGRESSO DO IBET, II. **Direito Tributário e Segurança Jurídica**, p. 251-278. Veja-se também: GENARO R. CARRIÓ, **Notas...**, *op. cit.*, p. 207; LUÍS EDUARDO SCHOUERI, **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**, p. 10; Álvaro Ricardo de Souza Cruz, Regras e princípios: por uma distinção normoteorética, **RFD-UFPR**, n. 45, p. 37-73.

⁴⁷⁶ Veja-se a subseção 1.2.1, *supra*, p. 27.

⁴⁷⁷ HUMBERTO ÁVILA, Princípios e Regras... *op. cit.*, p. 190.

⁴⁷⁸ *Id.*

⁴⁷⁹ *Id.*

⁴⁸⁰ *Id.*

⁴⁸¹ *Ibid*, p. 191.

(deveres que podem ser superados por razões contrárias) e são aplicados mediante ponderação (sopesamento concreto entre razões colidentes com atribuição de peso maior a uma delas).⁴⁸²

ÁVILA é defensor de uma “distinção forte”, mas com diferentes conceitos. Para o referido autor no conceito de princípios, estão incluídos os princípios em sentido estrito e os sobreprincípios.⁴⁸³ Sua definição para princípios é a seguinte:

[...] são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação demandam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.⁴⁸⁴

Já as regras, o referido autor conceitua como:

[...] normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação exigem a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhe dá suporte ou nos princípios que lhe são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.⁴⁸⁵

Para ÁVILA, os princípios (em sentido estrito e os sobreprincípios) e as regras são normas de primeiro grau. Ele ainda vislumbra normas de segundo grau, em que se incluem os postulados normativos aplicativos e postulados hermenêuticos.⁴⁸⁶

Existem, portanto, ao menos duas visões diversas. Posicionemo-nos.

3.1.2 A ADOÇÃO DA DISTINÇÃO “FRACA”

Não vislumbramos, do ponto de vista sintático-semântico, a possibilidade de existência de distinção entre regras e princípios em sua estrutura, como predicam os que defendem uma “distinção forte”.

Não negamos a existência de tal diferença entre regras e princípios, que não será aqui problematizada. Com efeito, pela própria definição trazida pelos seus cultores, caso tal diferença exista, parece-nos encontrar-se ela localizada no âmbito semântico-pragmático normativo. E não nos aprofundaremos em tal análise, salvo o

⁴⁸² HUMBERTO ÁVILA, *Princípios e Regras...* *op. cit.*, p. 192.

⁴⁸³ **Sistema Constitucional Tributário**, p. 38-39.

⁴⁸⁴ **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos, p. 70; **Sistema...**, *op. cit.*, p. 38.

⁴⁸⁵ **Teoria dos Princípios...** *op. cit.*, p. 70; **Sistema...**, *op. cit.*, p. 40.

⁴⁸⁶ **Sistema...**, *op. cit.*, p. 38-44, *passim*.

necessário para alcançar o objetivo proposto.

Com isso, basta-nos uma distinção “fraca”. Abraçamo-la dogmaticamente, doravante. E, dentro de tal forma de ver os princípios, consideramos adequada as quatro acepções arroladas por BARROS CARVALHO, nos seguintes termos: a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma.⁴⁸⁷

Parece-nos correto que “[...] *os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas.*”⁴⁸⁸

Podemos incluir nessa distinção “fraca”, ainda que com diferenças conceituais, autores do porte de CARRAZZA, JOSÉ AFONSO DA SILVA, HELENO TÔRRES, RICARDO LOBO TORRES, LUCIANO AMARO, MARCO AURÉLIO GRECO, JOSÉ ROBERTO VIEIRA, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES, REGINA HELENA COSTA, DANIELA DE ANDRADE BRAGHETTA, LUÍS CÉSAR DE SOUZA QUEIROZ, TÁCIO LACERDA GAMA, e ROBERTO WAGNER LIMA NOGUEIRA, como exemplos.⁴⁸⁹ Parece-nos um caminho seguro, dessarte.

Não que tal visão seja imune a problemas: como a outra, não o é.⁴⁹⁰

⁴⁸⁷ **Curso de Direito Tributário**, p. 151. No mesmo sentido: **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 256-257.

⁴⁸⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 155; **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 257.

⁴⁸⁹ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 35; JOSÉ AFONSO DA SILVA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 92; HELENO TÔRRES, **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**, p. 193-194; RICARDO LOBO TORRES, **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, p. 89; LUCIANO AMARO, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 110; MARCO AURÉLIO GRECO, **Contribuições: uma figura “sui generis”**, p. 160; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz de incidência do IPI...**, *op. cit.*, p. 36-37; EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 94; **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, p. 74; JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES, **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**, p. 45-47; REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 35; DANIELA DE ANDRADE BRAGHETTA, **Segurança Jurídica e aplicação do direito...**, *op. cit.*, p. 114; LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ, **Sujeição...**, *op. cit.*, p. 140; TÁCIO LACERDA GAMA, **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**, p. 142; ROBERTO WAGNER LIMA NOGUEIRA, **Sistema Tributário Nacional**, in: MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO e MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ, **Curso de Direito Tributário da APET**, p. 69.

⁴⁹⁰ Sobre os problemas da distinção “forte” no âmbito do Direito Tributário, veja-se: HUMBERTO ÁVILA, **Princípios e Regras...** *op. cit.*, p. 202-205.

HUMBERTO ÁVILA aponta, em sua aplicação no Direito Tributário, uma inconsistência sintática e outra semântica.⁴⁹¹ Primeiramente, a sintática, na dificuldade de distinção entre regra e princípio com base em “maior abstração e generalidade”, afinal, como ambas são vertidas em linguagem, a indefinição lhes é ínsita; ademais, a questão “axiológica” não as distingue, pois toda norma “[...] *serve de meio para a realização de valores*.”⁴⁹² Por fim, segundo ÁVILA, em relação ao problema semântico, há autores que definem princípios como normas de extrema generalidade e abstração, mas incluem em seu bojo normas que não possuem tais propriedades.⁴⁹³

Abstrairemos a problemática, mas daí não decorre que chamaremos a qualquer norma jurídica de princípio. Algumas, como as referentes à Legalidade, à Capacidade Contributiva, à Seletividade e à Federação, por exemplo, serão aqui chamadas de princípios, seja por se amoldarem à definição acima exposta, seja por assim serem denominadas por respeitados autores.⁴⁹⁴ Outras, como a referente à não-cumulatividade, serão consideradas regras, como, aliás, predica ÁVILA.⁴⁹⁵

3.2 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

3.2.1 A LEGALIDADE GENÉRICA

A Legalidade, no sistema brasileiro, encontra-se prevista de forma genérica no artigo 5º, II, da Constituição Federal, além das previsões específicas do artigo 37, *caput* – que se refere à submissão da Administração Pública a tal princípio –, e do artigo 150, I, que, segundo alguns, de forma redundante, mas infelizmente necessária, pela experiência nacional, determina que nenhum tributo poderá ser criado ou majorado senão por lei.⁴⁹⁶ Nosso objetivo é tratar alguns aspectos desta última previsão, e, para tanto, consideramos necessária a análise da

⁴⁹¹ Princípios e Regras... *op. cit.*, p. 200.

⁴⁹² *Ibid.*, p. 200-201.

⁴⁹³ *Ibid.*, p. 201.

⁴⁹⁴ Como exemplos: PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 161, 166 e 173; **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 273, 282 e 301; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 80, 114 e 223; ALBERTO XAVIER, **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**, p. 72. ÁVILA considera a Legalidade de forma preponderante como “regra”. Cf. HUMBERTO ÁVILA, **Sistema...**, *op. cit.*, p. 123.

⁴⁹⁵ Princípios e Regras... *op. cit.*, p. 201.

⁴⁹⁶ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **Medidas provisórias em matéria tributária**: as catilinárias brasileiras, p. 43-45.

previsão genérica, inicialmente.

A origem da Legalidade remonta a período ainda anterior à Magna Carta, de 1215, estando, de qualquer modo, sempre ligada a uma ideia de autoconsentimento para a criação de obrigações por parte do monarca.⁴⁹⁷ E sua previsão, nos vários textos constitucionais do mundo, pode ser considerada universal.⁴⁹⁸

Como bem aponta JOSÉ ROBERTO VIEIRA, há alguns princípios que alicerçam a ideia de legalidade em nosso ordenamento.⁴⁹⁹ De forma breve, podemos afirmar que são eles o da **Tripartição de Funções**, o **Republicano-Democrático** e o da **Segurança Jurídica**.⁵⁰⁰ Tratam-se de princípios ligados a vetores axiológicos diversos, mas que redundam na mesma determinação de que obrigações, e as que nos interessam em particular, as tributárias, necessitam ser inseridas no sistema jurídico através do veículo lei.⁵⁰¹

Os três fundamentos incluem-se no rol das cláusulas pétreas previstas no § 4º do artigo 60 da CR/88. A Tripartição de Funções estatais, entre o Executivo, o Legislativo e o Judiciário, como forma de contenção: é o poder limitando o poder.⁵⁰² A Segurança Jurídica encontra expressão na legalidade, pois esta dá “[...] *previsibilidade, clareza e durabilidade* [...]” ao direito, ou, em resumo, certeza do direito vigente.⁵⁰³ O mesmo ocorre em relação ao Republicano-Democrático, pois através dele o povo, mediante seus representantes, consente com as obrigações, que são autoimpostas.⁵⁰⁴

⁴⁹⁷ VICTOR UCKMAR, **Princípios comuns de Direito Constitucional Tributário**, p. 9; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **Medidas provisórias em matéria tributária...**, *op. cit.*, p. 103; Legalidade Tributária ou lei da selva: sonho ou pesadelo, **RDT**, n. 84, p. 96 e **RFD-UFPR**, n. 37, p. 6-22. Alguns autores dão ênfase ao seu surgimento, ou ao menos à sua “consagração”, na *Magna Charta*, dentre os quais, citamos: LUCIANO AMARO, **Direito Tributário Brasileiro**, p. 111.

⁴⁹⁸ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **Medidas provisórias em matéria tributária...**, *op. cit.*, p. 185.

⁴⁹⁹ *Ibid.* p. 47-48.

⁵⁰⁰ *Ibid.*, p. 53; Fundamentos Republicano-Democráticos da Legalidade Tributária: óbvios ululantes e não ululantes, *in*: MELISSA FOLMANN [Coord], **Tributação e direitos fundamentais**, p. 199; Legalidade Tributária e Medida Provisória: mel e veneno, *in*: OCTAVIO CAMPOS FISCHER [Coord], **Tributos e direitos fundamentais**, p. 182.

⁵⁰¹ Sobre a plurivocidade do termo “princípio” em Direito, veja-se, de forma exemplificativa: PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...** *op. cit.*, p. 151; O princípio da segurança jurídica em matéria tributária, **RDT**, n. 61, p. 75; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *Bocage e o Terrorismo...* *op. cit.*, p. 685-687.

⁵⁰² JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **Medidas provisórias em matéria tributária...**, *op. cit.*, p. 66-67.

⁵⁰³ *Ibid.*, p. 61; Medidas Provisórias Tributárias e Segurança Jurídica: a insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”, *in* CONGRESSO DO IBET, II. **Direito Tributário e Segurança Jurídica**, p. 324; Princípios Constitucionais e Estado de Direito, **RDT**, n. 54, p. 99.

⁵⁰⁴ Veja-se: JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **Fundamentos Republicano-Democráticos...** *op. cit.*, p. 199-210.

Sua importância é manifesta, como essa precisa passagem de BARROS CARVALHO comprova:

Sua importância marca com tal intensidade a presença do fenômeno jurídico que não seria exagerado afirmar tratar-se de dado inafastável, decisivo para a compreensão dessa realidade. Refletir sobre o princípio da legalidade, aqui, equivale a meditar sobre o próprio direito.⁵⁰⁵

Dois pontos entendemos vitais para nossa análise: saber o que é lei, exigida pelo princípio constitucional em questão, e demarcar seu limite em relação ao estabelecimento de normas jurídicas.

Inicialmente, o que é lei?

Como já vimos, lei e norma jurídica não se confundem.⁵⁰⁶ Mas, pelos ditames de nosso direito positivo, a lei é o instrumento por excelência para a introdução, no ordenamento jurídico, de normas gerais e abstratas.⁵⁰⁷ Com base em tais normas, o aplicador do Direito expede normas individuais e concretas, veiculadas através de uma decisão judicial ou administrativa, *v.g.*⁵⁰⁸

A lei pode ser definida como o instrumento introdutor de normas jurídicas, expedido pelas pessoas políticas constitucionais pátrias, nos termos previstos na subseção III da Seção VIII do Título IV da Constituição Federal, e das respectivas Constituições Estaduais e leis orgânicas municipais, se for o caso.

Com tal ideia em mãos, vejamos: quais normas jurídicas, pelas disposições de nosso ordenamento jurídico, devem ser veiculadas somente através de lei, não podendo ser através de atos infralegais, como os exarados pelo Executivo?⁵⁰⁹

Alguns autores afirmam existir diferentes graus de rigidez da legalidade em nosso sistema. ALBERTO XAVIER, por exemplo, em análise do texto constitucional

⁵⁰⁵ **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 282.

⁵⁰⁶ Veja-se o item 1.2.1.3, *supra*, p. 40.

⁵⁰⁷ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 335.

⁵⁰⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário**: fundamentos Jurídicos da Incidência, p. 33-35.

⁵⁰⁹ Aqui deixamos de lado grande parte da rica discussão acerca dos limites da atividade normativa do Poder Executivo, sejam as leis delegadas, medidas provisórias *etc.* Também não nos aprofundaremos sobre os limites da atividade regulamentar, que só é tangenciada aqui. Sobre o tema, veja-se: CLÊMERTON MERLIN CLÉVE, **Atividade Legislativa do Poder Executivo**, *passim*; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **Medidas provisórias em matéria tributária...**, *op. cit.*, *passim*; Medidas Provisórias Tributárias e Segurança Jurídica: a insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”... *op. cit.*, p. 317-373; JOSÉ ROBERTO VIEIRA *et alii*, Perfil Constitucional do Regulamento e Alguns Reflexos Tributários, **RABDC**, n. 4, p. 175-233; CLÉLIO CHIESA, **Medidas Provisórias**: regime jurídico-constitucional, *passim*; VICTOR UCKMAR, **Princípios comuns...**, *op. cit.*, p. 30-37.

anterior, que pode ser transposta para a presente, aduz o seguinte:

Em virtude de lei é, na verdade, expressão suficientemente compreensiva para abranger não só os casos em que a lei formal regula, por si própria, completamente, todos os casos em que as pessoas são “obrigadas a fazer ou deixar de fazer alguma coisa”, mas também as hipóteses em que a lei autorizar o Poder Executivo a – por via de regulamentos – introduzir essas limitações, desde que nos limites impostos pela idéia de “execução”. Nesses casos – embora geradas por fontes secundárias – as obrigações têm o seu fundamento mediato na lei, podendo dizer-se que foram criadas “em virtude” desta.⁵¹⁰

É a diferença entre legalidade e estrita legalidade, entre o “poder legislativo” e o “poder financeiro”, como recorda LUÍS EDUARDO SCHOUERI.⁵¹¹ Ou entre a legalidade genérica e a reserva de lei, segundo JOSÉ AFONSO DA SILVA.⁵¹² MARÇAL JUSTEN FILHO afirma:

Ora, é possível diferenciar dois modos de manifestação do princípio da legalidade. Existe a legalidade “simples”, que implica a necessidade de lei para impor direitos e obrigações, mas que não exclui o cabimento de a lei criar competências discricionárias para reconhecimento da solução mais satisfatória e adequada, tomando em vista as circunstâncias do caso concreto.

A par disso, reconhece-se a *estrita* legalidade. Tal se passa quando a Constituição determina a regulação normativa exaustiva por via de lei e proíbe a instituição normativa da discricionariedade. Portanto, a determinação constitucional da estrita legalidade significa a supressão da competência normativa externa ao Poder Legislativo para disciplina de certo tema.⁵¹³ [grifos no original]

A distinção procede, a nosso ver. Se a Constituição determina que a norma deve ser inteiramente veiculada através do veículo “lei”, estamos diante da chamada legalidade estrita.

Vejam-se, como exemplos, os incisos II e XXXIX do artigo 5º da CR/88, que dispõem:

Art. 5º [...]

⁵¹⁰ ALBERTO XAVIER, **Os princípios...**, *op. cit.*, p. 31.

⁵¹¹ **Normas tributárias indutoras...**, *op. cit.*, p. 232-233; Segurança Jurídica e normas tributárias indutoras, *in*: MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO [Coord.], **Direito Tributário e Segurança Jurídica**, p. 124-126. No original: “pouvoir législatif” e o “pouvoir financier”.

⁵¹² **Curso de Direito Constitucional Positivo**, p. 422. Há outras acepções para “reserva de lei”, como recorda VIEIRA, seja como uma relação de conformidade à lei (o que não é permitido é proibido, aplicável à Administração Pública), seja como, equivocadamente, segundo ele, a identificação entre essa expressão e a Legalidade, fundada na transposição acrítica de doutrina francesa. Veja-se: JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **Medidas provisórias em matéria tributária...**, *op. cit.*, p. 81-82; **Princípios Constitucionais e Estado de Direito...** *op. cit.*, p. 97; O princípio da legalidade da Administração, **RDP**, n. 97, p. 144-147.

⁵¹³ **Curso de Direito Administrativo**, p. 148.

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; [...]

XXXIX - não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal; [...]

A cláusula genérica do inciso II é a previsão da Legalidade Simples, mas que não possui a rigidez vista na do inciso XXXIX: afinal, se o “crime” deve ser definido em lei, isso significa que os quatro âmbitos de validade da norma secundária devem ser veiculados através de lei.⁵¹⁴

Estabelecida tal distinção, ainda um ponto merece ser ressaltado, e EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI faz questionamentos muito pertinentes acerca dele:

A lei produzida regularmente pelo Poder Legislativo, qualificada pela doutrina do direito como inconstitucional por ter desrespeitado algum primado básico, mas que ainda não foi formalmente declarada inconstitucional, atende ao princípio da legalidade? Quem tem a competência para determinar se uma lei é constitucional ou inconstitucional? A Doutrina? O juízo singular? O tribunal? O Supremo Tribunal Federal? E enquanto o judiciário não se pronunciar, qual o *status* jurídico da lei questionada?⁵¹⁵

O autor traz uma resposta que consideramos muito adequada. Vejamo-la:

Entendemos que o atendimento ao primado da legalidade diz respeito somente à veiculação na forma de lei. Contingências e discussões doutrinárias sobre a pertinência ou não do veículo introdutor à ordem jurídica não interferem na realização do cânone da legalidade; dizem respeito, sim, ao conceito de validade da qual, aliás, a lei é portadora *a priori* [...]. E o pleito de invalidade da lei há de ser contestado e apreciado pelas formas de reconhecimento eleitas pelo ordenamento jurídico.. Enquanto a lei imprecada de inconstitucionalidade não for purgada pelo direito, nele permanece como lei válida, atendendo perfeitamente à legalidade.⁵¹⁶

E há formas de controle “a posteriori” sobre a adequação do instrumento exarado pelo Poder Legislativo, com o nome de “lei”, em relação às normas de superior hierarquia, tenham estas sido introduzidas através de outras leis – nos casos em que o sistema a elas outorga tal proeminência –, ou através do texto constitucional. Como exemplos de tais formas de controle, temos a forma mista de controle de constitucionalidade, prevista em nosso sistema jurídico, a que se agregou o controle por omissão (art. 103, § 2º da CR/88), a declaração de constitucionalidade (art. 102, I, “a”, CR/88 e Lei 9.868/99) e a arguição de descumprimento de preceito fundamental (art. 102, § 1º da CR/88 e Lei 9.882/99),

⁵¹⁴ Nesse sentido, veja-se: JOSÉ AFONSO DA SILVA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 429.

⁵¹⁵ **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, p. 76.

⁵¹⁶ *Id.*

e, ainda, a previsão do art. 52, X, da Carta Maior, que prevê a competência do Senado Federal para a suspensão da execução de lei ou ato normativo declarado inconstitucional, de forma definitiva, pelo STF, que complementa o controle difuso de constitucionalidade, dando efeitos “erga omnes” à decisão que, inicialmente, apenas fazia efeito entre as partes.⁵¹⁷

Desse modo, a “[...] *legalidade não é só submissão à lei, mas também o direito de controle da lei.*”⁵¹⁸

3.2.2 A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

BARROS CARVALHO afirma que a Legalidade Tributária é típico princípio que funciona como limite objetivo.⁵¹⁹ Para HUMBERTO ÁVILA, ela possui uma tríplice perspectiva: a) como regra, que lhe é predominante, descrevendo o comportamento de Legislativo e Executivo; b) como princípio, no dever de busca da previsibilidade e determinabilidade; e c) como postulado, pois exige do aplicador a fidelidade ao que dispõe.⁵²⁰

De qualquer modo, é assente na doutrina, com base na ideia de legalidade-democracia, que é tal norma a consubstancialização da autotributação.⁵²¹ E a universalidade de sua previsão nas constituições do mundo todo também é afirmada por VICTOR UCKMAR e JOSÉ ROBERTO VIEIRA.⁵²²

O artigo 150, I, da CR/88 dispõe:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

⁵¹⁷ REGINA MARIA MACEDO NERY FERRARI, **Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade**, p. 85; JOÃO LUIZ MARTINS ESTEVES, **Direitos Fundamentais Sociais no Supremo Tribunal Federal**, p. 69. Tal sistema misto, como é bem sabido, mescla o sistema originário americano (controle difuso), e o europeu (controle concentrado), como bem aponta JOSÉ AFONSO DA SILVA. *In*: Controle de Constitucionalidade: variações sobre o mesmo tema, **RIP**, n. 25, p. 13.

⁵¹⁸ EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, **Decadência...**, *op. cit.*, p. 78. Nesse mesmo sentido: BETINA TREIGER GRUPENMACHER, **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, p. 86.

⁵¹⁹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 160; **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 282.

⁵²⁰ **Sistema...**, *op. cit.*, p. 123.

⁵²¹ Nesse sentido, vide: ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 230; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **Fundamentos...**, *op. cit.*, p. 199; Legalidade Tributária ou lei da selva: sonho ou pesadelo, **RDT**, n. 84, p; Legalidade Tributária e Medida Provisória: mel e veneno... *op. cit.*, p. 186; ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO, **Ficções Tributárias: identificação e controle**, p. 222; HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso de Direito Tributário**, p. 46.

⁵²² VICTOR UCKMAR, **Princípios comuns...**, *op. cit.*, p. 25; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **Medidas provisórias em matéria tributária...**, *op. cit.*, p. 185.

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]

Não resta dúvida, dessarte, que a legalidade tributária exige que a criação ou majoração de tributos se realize através do veículo lei. O que vem a ser “criar tributos”, já expusemos: é expedir a norma de incidência tributária.⁵²³ Nessa linha é a exposição de VIEIRA, para quem “[...] a competência tributária é uma competência legislativa. É legislando que se institui um tributo. E sigamos adiante: [...] é editar, com suas minúcias todas, a norma jurídica tributária de incidência [...]”, na esteira de CARRAZZA.⁵²⁴

Diante da distinção levada a efeito no item anterior, qual é o tipo de legalidade aplicada no Direito Tributário, ao menos no que tange à criação ou majoração de tributos? Parece-nos muito claro ser a legalidade estrita.

Ela se aplica a todos os âmbitos de validade da norma de incidência tributária, conquanto se deva recordar que, pela previsão do Código Tributário Nacional em seu artigo 97, o entendimento majoritário, na doutrina e na jurisprudência, é que ela não abrange a necessidade de previsão, em lei, dos âmbitos temporal e espacial do consequente, como já mencionamos.⁵²⁵

Com isso, ao manejar a regra-matriz de uma dada norma de incidência tributária, o cientista deverá buscar no veículo lei os enunciados prescritivos, com a exceção acima exposta.

Nisso, vamos acompanhados por diversos e respeitados autores, para quem a Legalidade Tributária possui uma rigidez somente comparável à do Direito Penal, chegando, alguns, a falar da tipicidade tributária.⁵²⁶ Afirma BETINA TREIGER GRUPENMACHER que “O Direito Tributário é o ramo do Direito em que a segurança

⁵²³ Veja-se a subseção 2.2.1, *supra*, p. 76.

⁵²⁴ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Fundamentos Republicano-Democráticos... *op. cit.*, p. 198; **Medidas provisórias em matéria tributária...**, *op. cit.*, p. 296; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 449.

⁵²⁵ Veja-se a subseção 2.3.2, *supra*, p. 93. GRUPENMACHER, QUEIROZ e MACHADO consideram necessária a previsão em lei de tais aspectos. Veja-se: BETINA TREIGER GRUPENMACHER, **Eficácia e Aplicabilidade...**, *op. cit.*, p. 90-93; LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ, **Sujeição...**, *op. cit.*, p. 145; HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 47.

⁵²⁶ ALBERTO XAVIER, **Os princípios...**, *op. cit.*, p. 72; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 283-288; MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**, p. 127-128; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 244; ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO, **Ficções...**, *op. cit.*, p. 233; MARIA RITA FERRAGUT, **Presunções no Direito Tributário**, p. 92; PAULO AYRES BARRETO, **Imposto sobre a renda e preços de transferência**, p. 43; LUCIANO AMARO, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 113; LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ, **Sujeição...**, *op. cit.*, p. 142; BETINA TREIGER GRUPENMACHER, **Eficácia e Aplicabilidade...**, *op. cit.*, p. 90.

*jurídica é princípio inafastável e é por esta razão que nele o princípio da legalidade se afigura como a reserva absoluta da lei formal.”*⁵²⁷

ALBERTO XAVIER, por seu turno, aduz o seguinte:

[...] as imposições constitucionais do Estado de Direito, muito particularmente as ligadas à segurança jurídica, tinham conformado o princípio da legalidade no Direito Tributário como uma reserva absoluta de lei formal; e que, por consequente, revestia um conteúdo mais restrito do que em geral apresenta no Direito Administrativo – essencialmente baseado em simples reserva relativa de lei material – mas, por seu turno, mais próximo daquela que vigora no âmbito do Direito Penal.⁵²⁸

Em síntese, seria a necessidade de o fato jurídico tributário ajustar-se rigorosamente à descrição do legislador, em todos os seus elementos.⁵²⁹ Convém recordar o esclarecimento feito por MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI acerca do equivocado uso que se tem feito do termo “tipo” no Direito.⁵³⁰ Todavia, utilizaremos a expressão no sentido tradicionalmente apontado pela doutrina pátria, para os fins do presente estudo. Quando o fizermos, guardará a expressão sinonímia com “estrita legalidade.”⁵³¹

CRISTIANO CARVALHO aponta interessante questão sobre o tema, ao afirmar que o fundamento constitucional da tipicidade tributária não se encontra na legalidade, mas no artigo 146, III, “a”, da Carta Maior, e, com fundamento em tal dispositivo, no próprio Código Tributário Nacional.⁵³²

Seja como for, vemos que a lei que cria ou majora tributos deve prever,

⁵²⁷ BETINA TREIGER GRUPENMACHER, **Eficácia e Aplicabilidade...**, *op. cit.*, p. 83.

⁵²⁸ **Os princípios...**, *op. cit.*, p. 72.

⁵²⁹ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 245. Há quem aponte os casos do art. 153, § 1º e art. 177, § 4º, I, “b”, entre outros, como exceções à legalidade tributária, como AMARO, QUEIROZ e HARET. Recordamos a lição de CARRAZZA, quando afirma serem apenas aparentes exceções, complementada por VIEIRA, no sentido de que são não-exceções, pois tal se dá nas condições e limites da lei. Cf. LUCIANO AMARO, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 116-117; LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ, **Sujeição...**, *op. cit.*, p. 143; FLORENCE CRONEMBERGER HARET, Os destinatários do direito e o sistema jurídico constitucional tributário: análise do princípio da legalidade sob o ponto de vista dos destinatários do direito, *in*: CONGRESSO DO IBET, V. **Direito Tributário, Linguagem e Método**: as grandes disputas entre jurisprudência e dogmática na experiência brasileira atual, p. 359. ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 281; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **Medidas provisórias em matéria tributária...**, *op. cit.*, p. 304; **A regra-matriz de incidência do IPI...**, *op. cit.*, p. 129; Legalidade Tributária e Medida Provisória: mel e veneno... *op. cit.*, p. 201.

⁵³⁰ MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**, p. 65-66. Veja-se também a análise de HUMBERTO ÁVILA, *in* **Sistema...**, *op. cit.*, p. 166-202. Veja-se ainda: RICARDO LODI RIBEIRO, A tipicidade tributária, **RDE**, n. 8, p. 221-243.

⁵³¹ VIEIRA recorda que Pontes de Miranda, diante da robustez do papel da Legalidade em nosso sistema, cunhou-lhe um novo nome: Legalitariedade. Veja-se: JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **Medidas provisórias em matéria tributária...**, *op. cit.*, p. 83; O princípio da legalidade da Administração... *op. cit.*, p. 147; Legalidade Tributária e Medida Provisória: mel e veneno... *op. cit.*, p. 184; Fundamentos Republicano-Democráticos... *op. cit.*, p. 197.

⁵³² **Ficções...**, *op. cit.*, p. 270-271.

de forma pormenorizada, os elementos da norma de incidência tributária, pois, como recorda LUCIANO AMARO: “[...] *requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei.*”⁵³³

3.3 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

3.3.1 DA CIÊNCIA DAS FINANÇAS À POSITIVAÇÃO

Hoje parece algo ínsito ao próprio conceito de tributos não-vinculados a uma atividade estatal, que o legislador eleja, como hipótese normativa, fatos que sejam signo presuntivo de riqueza do contribuinte.⁵³⁴ Aparenta ser um sem-sentido que o tributo recaia sobre meros fatos jurídicos, como a chuva, ou sobre atos despidos de natureza econômica, como o respirar, ou, quiçá, sobre o celibato.⁵³⁵ ALIOMAR BALEEIRO salientou que com exceção de “[...] *colônias atrasadas ou no fisco local dum ou doutro país, os tributos, no mundo contemporâneo, são prestações em dinheiro e medem-se em termos monetários.*”⁵³⁶

Nem sempre foi assim, no entanto. Como ilustração, convém recordar o exemplo que CARRAZZA traz acerca da tributação da Rússia czarista sobre o

⁵³³ **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 112. Veja-se também: PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 284; HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 47; LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ, **Sujeição...**, *op. cit.*, p. 145; BETINA TREIGER GRUPENMACHER, **Eficácia e Aplicabilidade...**, *op. cit.*, p. 89.

⁵³⁴ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 81 e 96; ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria Geral do Direito Tributário**, p. 535; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 173-174; REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 74; DINO JARACH, **O fato imponible**, p. 110. Há discussão sobre sua aplicabilidade aos tributos vinculados, como as taxas, tema no qual não nos aprofundaremos, pelos limites do presente trabalho, cujo foco se dá nos tributos não-vinculados. Sobre o tema, de qualquer modo, veja-se, exemplificativamente: JOSÉ MAURÍCIO CONTI, **Os princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**, p. 59-65; ALEXSANDER ROBERTO ALVES VALADÃO, **Capacidade Contributiva e taxa**, p. 225; **O mínimo existencial e as espécies tributárias**, p. 266-272; REGINA HELENA COSTA, **Princípio da Capacidade Contributiva**, p. 51-58; LUIZ ALBERTO PEREIRA FILHO, **As taxas no sistema tributário brasileiro**, p. 54-58.

⁵³⁵ O último exemplo foi dado por ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 96. De se notar que JARACH considera possível, em tese, a criação de tributos sobre quaisquer pressupostos de fato: DINO JARACH, **O fato imponible**, p. 110.

⁵³⁶ ALIOMAR BALEEIRO, **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, p. 749. Quanto à utilização dos termos “fisco” e “fiscal”, anotamos o posicionamento de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, quanto à sua incorreção etimológica, mais ligada mais à idéia de “financeiro” que a de “tributário”. Cf. Prefácio – O direito de crédito do contribuinte: excelências e excrescências, in CÉLIA GASCHO CASSULI, **O direito de crédito do contribuinte**, p. XIX-XX.

tamanho da barba do contribuinte.⁵³⁷

Isso pode parecer óbvio, mas não o é. Afinal, o que veda, em nosso ordenamento jurídico atual, a tributação de atos ou fatos jurídicos sem qualquer conteúdo econômico?

Quer nos parecer que o fundamento jurídico da necessária tributação sobre atos que possuam conteúdo econômico encontra-se na exigência da igualdade.⁵³⁸

A Constituição da República de 1988 prevê a garantia de igualdade genérica no artigo 5º, “caput”, em que se enuncia que “*Todos são iguais perante a lei*”. Fá-lo novamente, dessa feita de forma específica, quando trata do sistema tributário nacional, com a seguinte redação:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; [...]

Sempre se considerou a igualdade vinculada à ideia de justiça.⁵³⁹ CARRAZA e GRUPENMACHER recordam, por outro lado, a ligação existente entre a isonomia e o Princípio Republicano.⁵⁴⁰ MISABEL DERZI, por sua vez, expõe bem que “[...] *apesar de o princípio da igualdade formalmente exigir o mesmo tratamento para pessoas iguais, a dificuldade está em decidir o que é igual, que aspectos são relevantes ou não, valiosos ou sem valor.*”⁵⁴¹

A igualdade, do ponto de vista formal, implica a comparação entre dois seres que podem ou não ser considerados iguais mediante a utilização de um dado critério.⁵⁴² É um “[...] *dever puramente formal porque estabelece uma forma que só*

⁵³⁷ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 87.

⁵³⁸ Sobre a igualdade, essencial é a obra de GELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, **O conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**, *passim*.

⁵³⁹ MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, *Notas*, in: ALIOMAR BALEEIRO, **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**, p. 522.

⁵⁴⁰ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 74; BETINA TREIGER GRUPENMACHER, **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Exercício da Competência Tributária**, p. 59.

⁵⁴¹ MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, *Notas...*, *op. cit.*, p. 522.

⁵⁴² *Ibid.*, p. 525-526.

funciona com a complementação de conteúdos".⁵⁴³ O problema impõe-se ao se perscrutar o sentido concreto de igualdade, vale dizer, estabelecer qual o critério de comparação, em que há diversos posicionamentos ideológicos, filosóficos, axiológicos, políticos *etc.*⁵⁴⁴

O Princípio da Igualdade Tributária veda o tratamento diverso a indivíduos que se encontrem nas mesmas condições.⁵⁴⁵ O critério de *discrímen*, como recorda BALEEIRO, é a situação econômica do contribuinte.⁵⁴⁶ Para ÁVILA, a "[...] *capacidade contributiva é, na verdade, um critério de aplicação da igualdade* [...]".⁵⁴⁷ Com tal visão concordam, por exemplo, CARRAZZA, DERZI, PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA, DIEGO MARIN-BARNUEVO FABO e BARROS CARVALHO.⁵⁴⁸

Eis aqui, parece-nos, a chave da questão. Prevendo nosso ordenamento a necessária igualdade entre os contribuintes no dever de **pagar** tributos, o único critério a permitir a comparação é a sua **situação econômica**, e não a cor de sua pele ou cabelo, por exemplo. Isso somente pode ser aquilatado, de forma objetiva, com a tributação sobre atos do contribuinte que demonstrem a existência de conteúdo econômico.⁵⁴⁹

BECKER é esclarecedor:

A hipótese de incidência da regra jurídica tributária pode ser *qualquer* fato (ato, fato ou estado de direito), desde que seja *lícito*. [...]

Este fato lícito tanto pode ser fato econômico, como fato *jurídico*. [...]

[...] A circunstância daquele fato lícito ser (ou não) um fato signo presuntivo da capacidade contributiva, assume relevância *jurídica* somente naqueles países cujo sistema jurídico contiver regra jurídica constitucional, juridicizando o "princípio da capacidade contributiva".

[...]

⁵⁴³ HUMBERTO ÁVILA, **Sistema...**, *op. cit.*, p. 364.

⁵⁴⁴ MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, *Notas...*, *op. cit.*, p. 522-530, *passim*; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 159; PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA, **Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán**, p. 85.

⁵⁴⁵ ALIOMAR BALEEIRO, **Limitações...**, *op. cit.*, p. 520.

⁵⁴⁶ *Ibid.*, p. 520.

⁵⁴⁷ **Sistema...**, *op. cit.*, p. 365.

⁵⁴⁸ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 81; MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, *Notas...*, *op. cit.*, p. 536; PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA, **Capacidad económica...**, *op. cit.*, p. 84, 87-88; DIEGO MARIN-BARNUEVO FABO, **La protección del mínimo existencial en el ámbito del I.R.P.F.**, p. 14; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 174. Dentre os que pensam de maneira diversa, no sentido de que a capacidade contributiva advém da ordem natural das coisas, sendo algo diverso da igualdade, cita-se o seguinte exemplo: LUCIANO AMARO, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 138 e 140.

⁵⁴⁹ Veja-se: PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário: linguagem e método**, p. 267.

Nos países onde o “princípio da capacidade contributiva” não for regra jurídica constitucioal, *qualquer* fato lícito poderá integrar a composição da hipótese de incidência tributária. A justiça ou injustiça do tributo não invalida a regra jurídica tributária, pois é problema pré-jurídico de Política Fiscal.⁵⁵⁰

Para FERNANDO AURÉLIO ZILVETI, trata-se, a capacidade contributiva, do “[...] *princípio mais importante da justiça fiscal, por reunir os direitos fundamentais na limitação do poder de tributar, compondo um quadro de tensão e ponderação na aplicação das garantias constitucionais.*”⁵⁵¹

Muito já se discutiu sobre a capacidade contributiva, que possui longa história.⁵⁵² Desde a visão que vinculava a capacidade contributiva à fruição dos serviços públicos, até análises mais recentes, como a de FRANCESCO MOSCHETTI ou de PEDRO HERRERA MOLINA calcadas no Princípio da Solidariedade Social, várias teorias intentaram compreender o princípio em tela.⁵⁵³

E há previsão expressa em nosso Texto Constitucional, como se denota do § 1º do art. 145:

Art. 145. [...]

§ 1º - Sempre que possível, **os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. [grifo nosso]

BECKER considera a previsão constitucional acerca de referido princípio como a “[...] *constitucionalização do equívoco* [...]”.⁵⁵⁴ Seja como for, a norma-princípio encontra-se positivada, e seus efeitos no ordenamento jurídico merecem detida reflexão.⁵⁵⁵

⁵⁵⁰ ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 279-280.

⁵⁵¹ **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**, p. 124.

⁵⁵² ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 509-511. Apontando a dificuldade de seu estudo, como verdadeira “vexata quaestio”, veja-se: MARÇAL JUSTEN FILHO, **Sujeição Passiva Tributária**, p. 232.

⁵⁵³ Sobre o tema, veja-se: FRANCESCO MOSCHETTI, **El principio de capacidad contributiva**, p. 73-102; MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, *Notas...*, *op. cit.*, p. 690; PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA, **Capacidad económica...**, *op. cit.*, p. 81, 94; DIEGO MARIN-BARNUEVO FABO, **La protección...**, *op. cit.*, p. 21; RICARDO LOBO TORRES, **Curso...**, *op. cit.*, p. 92-93; ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 511-514.

⁵⁵⁴ **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 514.

⁵⁵⁵ “[...] *apesar de haver no caso o mais notável exemplo de constitucionalização do equívoco, ainda é possível encontrar naquela regra constitucional [a capacidade contributiva] um mínimo de certeza e praticabilidade que revelam sua juridicidade e que delimitam o restrito campo de sua eficácia jurídica*” [esclarecemos nos colchetes]. Cf. ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 519.

Inicialmente, devemos esclarecer que se pode falar de “capacidade contributiva” no plano pré-jurídico e jurídico.⁵⁵⁶ No plano pré-jurídico, falamos da capacidade contributiva como princípio econômico, no momento anterior à positivação de valores no texto constitucional, de importância fulcral na seara da Política do Direito.⁵⁵⁷

Mas não é esse o foco do presente trabalho. Tal espécie de análise parece-nos perder relevância num estudo que pretenda pertencer à Ciência do Direito em sentido estrito. Aqui trataremos apenas da capacidade contributiva como norma-princípio que incide limitando os meios pelos quais poderá o legislador instituir tributos.⁵⁵⁸ E, nesse sentido, recordamos das fortes palavras de BECKER, quando afirma:

No momento em que o “princípio de capacidade contributiva” recebeu a *juridicização* mediante sua formulação como regra *jurídica* constitucional, este princípio necessariamente sofreu violenta pressão *constritora* (recorde-se de seu excesso de conteúdo deontológico e sua conatural “*ripugnanza*” à formulação preceptiva) que deformou seu conteúdo, reduzindo-o a um *mínimo de certeza* e praticabilidade, isto é, a uma regra constitucional cuja regra (norma preceptiva) é muito *simples* e cuja eficácia jurídica é muito *restrita*.⁵⁵⁹

Intentemos ver, pois, qual o restrito significado jurídico de tal princípio.

3.3.2 O CONCEITO JURÍDICO DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Na subseção anterior, realçamos a necessidade de que a tributação recaia sobre fatos presuntivos de riqueza, ou seja, sobre fatos que demonstram a existência de capacidade econômica do contribuinte. Esse é o primeiro aspecto da proteção à capacidade contributiva.⁵⁶⁰ É a chamada **capacidade contributiva objetiva**, que, nesse sentido, encontramos pressuposta no próprio princípio da

⁵⁵⁶ BECKER alerta que a capacidade contributiva é “[...] *genuína regra de Direito Natura* [...]”, enquanto que JARACH afirma que se trata de um conceito *a priori* para o direito, proveniente da Ciência das Finanças. Veja-se: ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 521; DINO JARACH, **O fato impositivo**, p. 114.

⁵⁵⁷ Não à toa, CARVALHO considera a capacidade contributiva objetiva como valor pré-jurídico. Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO. **Curso...**, *op. cit.*, p. 174; **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 305; **Teoria da Norma Tributária**, p. 94.

⁵⁵⁸ BECKER expõe as limitações que o Direito causa à ideia de capacidade contributiva da ciência das finanças, quando este é positivado. Veja-se: **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 526-528.

⁵⁵⁹ **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 526-527.

⁵⁶⁰ BECKER considera esta uma das “constrições jurídicas” ao conceito de capacidade contributiva. Veja-se: **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 527.

igualdade resguardado constitucionalmente.⁵⁶¹ E, ainda que sem previsão expressa, tal exigência constitucional far-se-ia presente, se há proteção à igualdade.⁵⁶²

Para MISABEL DERZI, a Constituição brasileira, ao prever expressamente a competência tributária em relação a impostos, esgotou a capacidade econômica objetiva, genericamente.⁵⁶³ BARROS CARVALHO afirma algo semelhante, ao entender que no Brasil há observância do Princípio da Capacidade Contributiva objetiva – que ele entende ser a única acepção do princípio e, ainda assim, como dado pré-jurídico –, pois todos os impostos conhecidos possuem por hipótese dados que denotam a existência de riqueza.⁵⁶⁴

A nosso ver, não houve qualquer esgotamento. Afinal, embora a afirmação pareça ser verdadeira, se levarmos em consideração os impostos detalhados no texto constitucional, pela discriminação de competência tributária, não se pode olvidar que tal norma-princípio continua válida como limitação à liberdade do legislador, em casos de reforma constitucional ou criação de normas infraconstitucionais, exemplificativamente nos seguintes casos: a) expedição de emendas constitucionais que prevejam novas hipóteses de competência tributária, ou modifiquem as atualmente estabelecidas, como ocorreu com a de n. 39/2002, que inseriu o artigo 149-A na Constituição de 1988; e b) exercício da competência residual ou de impostos extraordinários outorgada à União, nos artigos 154, I e II, e 195, § 4º da Constituição.

Tradicionalmente, a doutrina costuma apontar que, além da capacidade

⁵⁶¹ Nesse sentido: MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, *Notas...*, *op. cit.*, p. 523; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso...*, *op. cit.*, p. 84; REGINA HELENA COSTA, *Curso...*, *op. cit.*, p. 74; ALBERTO XAVIER, **Legalidade e tipicidade da tributação**, p. 74-77; SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido**: o direito das empresas de pequeno porte a uma carga tributária menor, p. 214.

⁵⁶² Assim pensam: BETINA TREIGER GRUPENMACHER, **Eficácia e aplicabilidade...**, *op. cit.*, p. 72; ALIOMAR BALEEIRO, **Limitações...**, *op. cit.*, p. 687; MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, *Notas...*, *op. cit.*, p. 536; PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 349; RICARDO LOBO TORRES, *Curso...*, *op. cit.*, p. 94; LUCIANO AMARO, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 138; CLEBER GIARDINO e GERALDO ATALIBA, *Intributabilidade das Correções Monetárias: capacidade contributiva*, in: AGOSTINHO TOFFOLI TAVOLARO, BRANDÃO MACHADO e IVES GANDRA DA SILVA MARTINS [Coord.] **Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado**: estudos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto, p. 142. De se notar que na Constituição Alemã de 1949 não há previsão expressa acerca da capacidade contributiva, tendo o Tribunal Constitucional Alemão inferido o princípio a partir da igualdade. Veja-se: FRANCESCO MOSCHETTI, **El principio...**, *op. cit.*, p. 55; PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA, **Capacidad económica...**, *op. cit.*, p. 84; EMILIO CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo exento en el sistema tributario español**, p. 29-30; DIEGO MARIN-BARNUEVO FABO, **La protección...**, *op. cit.*, p. 15, 31-39; HUMBERTO ÁVILA, **Sistema...**, *op. cit.*, p. 5; FERNANDO AURÉLIO ZILVETI, **Princípios...**, *op. cit.*, p. 154. O mesmo ocorre, ou ao menos ocorria, com a Constituição Argentina. Veja-se: HECTOR B. VILLEGAS, **Curso de Direito Tributário**, p. 88.

⁵⁶³ *Notas...*, *op. cit.*, p. 691.

⁵⁶⁴ **Direito tributário, linguagem...**, *op. cit.* p. 307.

contributiva no sentido objetivo, retromencionada, existe a capacidade contributiva *subjetiva* ou *relativa*, ligada à concreta e real aptidão de determinada pessoa para o pagamento de certo tributo.⁵⁶⁵

O tema merece maior aprofundamento. Numa primeira aproximação, podemos afirmar que, além da exigência de observância da capacidade contributiva objetiva, encontra-se implícita na Igualdade a necessidade de garantia de tributação isonômica entre contribuintes com a mesma situação econômica, vale dizer, a exigência da observância da capacidade contributiva **subjetiva**. Isso se alcança através de uma tributação **proporcional** à capacidade econômica de cada um.⁵⁶⁶ Esse é um conceito de capacidade contributiva subjetiva que podemos chamar de **fraco**.

É de se notar, no entanto, que juridicamente a análise de tal faceta dá-se, exclusivamente, em relação a cada tributo em particular, e não globalmente, como predicaria a capacidade contributiva subjetiva da Ciência das Finanças.⁵⁶⁷

Se observada a capacidade contributiva somente pela lente da igualdade, todo e qualquer signo de riqueza poderia ser tributado, sem limitação, desde que garantida a isonomia entre situações econômicas semelhantes. Todavia, observando-se sistematicamente o ordenamento jurídico pátrio, verifica-se uma limitação constitucional à tributação baseada exclusivamente na Igualdade. Trata-se da garantia da propriedade privada – art. 5º, “caput”, e XXII, da CR/88 –, consubstanciada na seara tributária, especificamente, pelo Princípio do Não-Confisco – art. 150, inciso IV, da CR/88.⁵⁶⁸

O confisco é a “[...] *absorção total ou substancial da propriedade privada, pelo Poder Público, sem a correspondente indenização* [...]”, sendo “[...] *medida de*

⁵⁶⁵ MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, Notas..., *op. cit.*, p. 690; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 174; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 81; REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 74.

⁵⁶⁶ Considerando que a capacidade contributiva, conjugada com a igualdade, direciona os tributos à proporcionalidade: LUCIANO AMARO, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 141. Em sentido contrário, entendendo que a tributação proporcional é contrária à capacidade contributiva, veja-se: ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 82-83. Diversamente, entendendo que na igualdade se encontra pressuposta a capacidade contributiva subjetiva, mas não a objetiva, que estaria calcada no art. 145, § 1º da CF/88, veja-se: PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 174.

⁵⁶⁷ ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 527.

⁵⁶⁸ Em sentido diverso, entendendo que o não-confisco deriva da própria capacidade contributiva, veja-se: ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 93; REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 75. Entendendo que o não-confisco se liga à proibição de excesso e à igualdade: PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA, **Capacidad económica...**, *op. cit.*, p. 130.

caráter sancionatório [...], “[...] *admitida apenas excepcionalmente [...]*”.⁵⁶⁹ Sendo garantida a propriedade privada, é vedado ao Estado subtraí-la, salvo através da desapropriação, mediante prévia e justa indenização – art. 5º, XXIV da CR/88.⁵⁷⁰ Com efeito, a tributação não pode ser de tal monta que importe confisco, por “[...] *‘esgotar’ a riqueza tributável das pessoas [...]*”.⁵⁷¹

Não é fácil estabelecer os contornos do que, efetivamente, seria confiscatório em matéria tributária.⁵⁷² BARROS CARVALHO, por exemplo, entende que a regra do não-confisco é apenas uma tênue advertência para o legislador: a carga tributária tem limite, e só isso.⁵⁷³ BALEEIRO, com propriedade, afirma:

O problema reside na fixação de limites, excedidos os quais, esses objetivos prometidos pela Constituição, estariam irremediavelmente feridos. Tribunais estrangeiros já se inclinaram por critérios empíricos, como o de 33% da renda, adotado pela Corte Suprema da Argentina. Mas esse problema é fundamentalmente econômico. E, à luz da economia, fácil provar, até com a experiência, que, na tributação progressiva, se poderá atingir até quase 100% da renda – do que há fartos exemplos – sem destruir a propriedade, impedir o trabalho, desencorajar a iniciativa ou ultrapassar a capacidade econômica.⁵⁷⁴

De qualquer forma, pode-se divisar que tal garantia constitucional põe limites máximos à tributação conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Além de tal limite máximo, também se costuma apontar a existência de um limite mínimo: o mínimo existencial. Já se sucederam diversas teorias sobre o mínimo existencial, ou vital: desde a Idade Média se conhece o axioma “[...] *primum vivere, deinde tributum solvere*”.⁵⁷⁵ No Brasil, há relatos sobre sua menção desde a proclamação da República.⁵⁷⁶ EMILIO CENCERRADO MILLÁN o conceitua como

O requerimento constitucional de justiça tributária que, diante a ausência de riqueza ou diante de sua presença de forma insuficiente, impede o exercício do poder tributário por carecer este elemento básico que lhe serve de

⁵⁶⁹ REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 75.

⁵⁷⁰ Há temperamentos a tal garantia, como as previstas nos art. 5º, XLV e XLVI, art. 182, § 4º, III, art. 184 e art. 243, todos da CR/88.

⁵⁷¹ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 93.

⁵⁷² Veja-se: MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, *Notas...*, *op. cit.*, p. 576; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 173; REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 76; HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 53; LUCIANO AMARO, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 145; JOSÉ MAURÍCIO CONTI, **Os princípios tributários...**, *op. cit.*, p. 55.

⁵⁷³ **Curso...**, *op. cit.*, p. 173.

⁵⁷⁴ ALIOMAR BALEEIRO, **Limitações...**, *op. cit.*, p. 567.

⁵⁷⁵ DIEGO MARIN-BARNUEVO FABO, **La protección...**, *op. cit.*, p. 24-31. Sobre a sucessão de teorias, veja-se também: EMILIO CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo exento...**, *op. cit.*, p. 13-24.

⁵⁷⁶ FERNANDO AURÉLIO ZILVETI, **Princípios...**, *op. cit.*, p. 213.

fundamento e, correlativamente, exige legitimamente o dever de contribuir aos titulares daquela riqueza.⁵⁷⁷

Melhor nos parece a definição de FERNANDO AURÉLIO ZILVETI: “*O que vem a ser, então, o mínimo existencial? É a menor quantia de renda absolutamente necessária para a sobrevivência digna do contribuinte.*”⁵⁷⁸

O mínimo vital, segundo REGINA HELENA COSTA, advém do próprio Princípio da Capacidade Contributiva, atuando como limite à tributação, e “[...] *varia no tempo e no espaço* [...]”.⁵⁷⁹ O mesmo afirmam BECKER e JOSÉ MAURÍCIO CONTI.⁵⁸⁰ GRUPENMACHER assevera tratar-se de uma imunidade implícita.⁵⁸¹ Para MOSCHETTI, todo tributo deve respeitar pelo menos o mínimo vital, como elemento essencial de personalização, ligada à capacidade contributiva.⁵⁸² Também para MISABEL DERZI, a tributação das parcelas de renda necessárias para a própria aquisição da renda, assim como do mínimo necessário para existência digna do contribuinte e da família, configura verdadeiro confisco.⁵⁸³ Por tal motivo, a referida autora considera que a capacidade econômica é pressuposto do Princípio do Não-confisco, que garante o direito de propriedade.⁵⁸⁴

Para BALEEIRO, trata-se de princípio secular, pacífico e universal, ao menos quanto ao imposto de renda, já tendo se afirmado a impossibilidade de tributação sobre o necessário físico há três séculos.⁵⁸⁵ Já PEDRO HERRERA MOLINA afirma tratar-se de um desdobramento lógico da aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva, opinião compartilhada por DIEGO MARIN-BARNUEVO FABO e por EMILIO CENCERRADO MILLÁN, sendo que este último ainda o vê como um limite à

⁵⁷⁷ EMILIO CENCERRADO MILLÁN, *El mínimo exento...*, op. cit., p. 63.

⁵⁷⁸ **Princípios...**, op. cit., p. 203.

⁵⁷⁹ **Curso...**, op. cit., p. 74; **Princípio...**, op. cit., p. 68.

⁵⁸⁰ ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria Geral...**, op. cit., p. 528; JOSÉ MAURÍCIO CONTI, **Os princípios tributários...**, op. cit., p. 53.

⁵⁸¹ BETINA TREIGER GRUPENMACHER, Tributação e Direitos Fundamentais, in: OCTAVIO CAMPOS FISCHER [Coord.], **Tributos e Direitos Fundamentais**, p. 16.

⁵⁸² **El principio...**, op. cit., p. 267. De se notar que o referido autor considera que o mínimo vital é o mínimo para uma existência digna e livre, sendo mais do que, simplesmente, um mínimo “vital”. Cf. *Id.* CENCERRADO MILLÁN considera que o mínimo vital pode variar, conforme o conceito de justiça de cada comunidade e em cada momento histórico: EMILIO CENCERRADO MILLÁN, **El mínimo exento...**, op. cit., p. 39.

⁵⁸³ **Notas...**, op. cit., p. 537 e 574.

⁵⁸⁴ *Ibid.*, p. 537.

⁵⁸⁵ **Limitações...**, op. cit., p. 745 e 748.

competência tributária e uma garantia jurídica do cidadão.⁵⁸⁶

Há quem defenda que a proteção ao mínimo vital encontra sustentáculo no art. 1º, III, no art. 6º ou no art. 7º, IV, da CR/88.⁵⁸⁷ Segundo HUMBERTO ÁVILA, a proteção ao mínimo vital encontra-se impregnado, também, de outros enunciados do Texto Maior:

Como os impostos devem ser graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes, eles não podem aniquilar essa capacidade econômica, no sentido de não permitir que o sujeito passivo possa ter a possibilidade de desenvolver sua existência digna (art. 1º), sua livre iniciativa (art. 170, *caput*), o livre exercício de atividade econômica (art. 170, parágrafo único) e sua propriedade privada (arts. 5º, *caput*, e 170, II).⁵⁸⁸

Convém recordar que também autorizada doutrina inclui no mínimo vital os recursos necessários para sustento da família, com fundamento, também, segundo MISABEL DERZI, nas normas que garantem proteção à família e ao casamento – art. 226, § 3º e 7º, e 229 CR/88.⁵⁸⁹

Desse modo, a capacidade contributiva não se identifica com a capacidade econômica, ainda que seja pressuposta uma correlação entre ambas.⁵⁹⁰ Antes, aquela é um recorte jurídico desta. Como bem afirma MOSCHETTI, a capacidade econômica é “[...] *condição necessária, mas não suficiente, da capacidade contributiva* [...]”.⁵⁹¹ Assim, só há capacidade contributiva subjetiva quando há renda ou patrimônio líquidos, disponíveis para o consumo.⁵⁹²

⁵⁸⁶ PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA, *Capacidad económica...*, op. cit., p. 117-123, *passim*; DIEGO MARIN-BARNUEVO FABO, *La protección...*, op. cit., p. 24; EMILIO CENCERRADO MILLÁN, *El mínimo exento...*, op. cit., p. 37, 65.

⁵⁸⁷ Nesse sentido, veja-se: RICARDO LOBO TORRES, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, p. 70; HUMBERTO ÁVILA, *Sistema...*, op. cit., p. 363; MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, *Notas...*, op. cit., p. 538; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso...*, op. cit., p. 94; FRANCESCO MOSCHETTI, *El principio...*, op. cit., p. 268-269; – este último, analisando dispositivo análogo da Constituição Italiana. Interessante notar que CENCERRADO MILLÁN afirma que a Constituição Brasileira é um exemplo em que há previsão expressa de proteção ao mínimo vital, com base no art. 7º, IV, o que, contraditoriamente, não ocorreria no caso italiano, em que há dispositivo com redação análoga. Cf. *El mínimo exento...*, op. cit., p. 28-29.

⁵⁸⁸ *Sistema...*, op. cit., p. 363.

⁵⁸⁹ FRANCESCO MOSCHETTI, *El principio...*, op. cit., p. 266; PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA, *Capacidad económica...*, op. cit., p. 121-123; EMILIO CENCERRADO MILLÁN, *El mínimo exento...*, op. cit., p. 40; MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, *Notas...*, op. cit., p. 538-539; A família e o direito tributário, *RDT*, n. 65, p. 139-149.

⁵⁹⁰ FRANCESCO MOSCHETTI, *El principio...*, op. cit., p. 67, 73. Veja-se também: JOSÉ MAURÍCIO CONTI, *Os princípios tributários...*, op. cit., p. 35-36; SERGIO KARKACHE, *Princípio do Tratamento Favorecido...*, op. cit., p. 210-211. Em sentido contrário: ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso...*, op. cit., p. 97.

⁵⁹¹ FRANCESCO MOSCHETTI, *El principio...*, op. cit., p. 74. No original: “[...] *condición necesaria pero no suficiente de la capacidad contributiva*”.

⁵⁹² MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, *Notas...*, op. cit., p. 693.

GRUPENMACHER afirma:

A capacidade contributiva tem como limite mínimo o mínimo existencial, vinculado à dignidade da pessoa humana, e como limite máximo a vedação da cobrança de tributo com efeito de confisco, garantia esta decorrente do direito de propriedade.⁵⁹³

Vê-se que a materialização da capacidade contributiva subjetiva exige a concatenação de um plexo de dispositivos constitucionais, que limitam a tributação sobre a capacidade econômica. Pode-se representar graficamente tal situação, da seguinte forma:

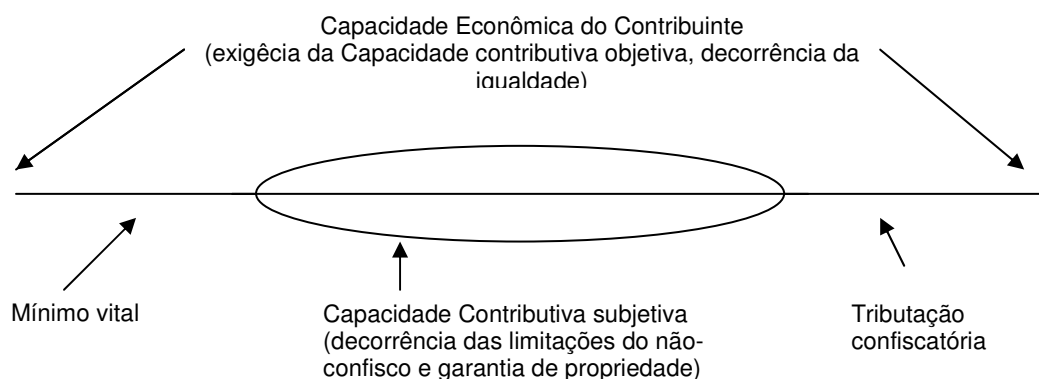


Ilustração 7 - Capacidade Contributiva

Numa segunda aproximação, podemos vislumbrar um Princípio da Capacidade Contributiva em sentido **forte**, por assim dizer. Nesse caso, ultrapassa-se a mera tributação proporcional para uma função redistributiva de riquezas.⁵⁹⁴ Para tanto, é mister a progressividade tributária.

Nesse sentido, BALEEIRO aduz que “[...] *tributos graduados são os progressivos, ou seja, aqueles cuja alíquota cresce à medida que se eleva a quantidade ou o valor da coisa tributada.*”⁵⁹⁵

MOSCHETTI, analisando a Constituição italiana, faz uma ligação necessária entre o artigo 53 e o Princípio da Solidariedade, previsto no artigo 2º, considerando que a finalidade redistributiva da tributação é ínsita ao princípio da Capacidade Contributiva.⁵⁹⁶ PEDRO HERRERA MOLINA faz o mesmo, analisando a

⁵⁹³ Tributação e Direitos Fundamentais...*op. cit.*, p. 16.

⁵⁹⁴ MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, *Notas...*, *op. cit.*, p. 539-540.

⁵⁹⁵ **Limitações...**, *op. cit.*, p. 751.

⁵⁹⁶ **El principio...**, *op. cit.*, p. 122.

Constituição espanhola.⁵⁹⁷

Como bem sintetizado por ÁVILA, há autores que consideram a progressividade como uma consequência lógica da capacidade contributiva, sendo exemplos MOSCHETTI e PEDRO HERRERA MOLINA; outros, como BECKER e CARRAZZA, afirmam existir uma vinculação entre ambos os princípios, mas sendo a progressividade apenas uma possibilidade; para outros, há casos em que é impossível a aplicação da progressividade, como afirma MISABEL DERZI, em relação aos tributos indiretos; e, por fim, há autores que consideram a progressividade como um refinamento da capacidade contributiva, ainda que não seja uma decorrência lógica, como se vê na obra de LUCIANO AMARO.⁵⁹⁸ E essa última corrente parece-nos com a razão.⁵⁹⁹

Muitos outros aspectos há, em relação à capacidade contributiva, a serem estudados, mas eles ultrapassam os limites do presente trabalho, como sua aplicação nos tributos referentes à atividade de polícia estatal; a outras espécies tributárias, além dos impostos; sua aplicabilidade a tributos com finalidade extrafiscal e aos impostos indiretos, assim como às pessoas jurídicas *etc.*⁶⁰⁰ Contentamo-nos com o até aqui exposto, que bem servem aos objetivos que pretendemos alcançar.

⁵⁹⁷ PEDRO HERRERA MOLINA, *Capacidade econômica...*, *op. cit.*, p. 94, 127.

⁵⁹⁸ HUMBERTO ÁVILA, *Sistema...*, *op. cit.*, p. 383-384; FRANCESCO MOSCHETTI, *El principio...*, *op. cit.*, p. 122; PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA, *Capacidade econômica...*, *op. cit.*, p. 94, 127; ALFREDO AUGUSTO BECKER, *Teoria Geral...*, *op. cit.*, p. 530; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, *Curso...*, *op. cit.*, p. 82; MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, *Notas...*, *op. cit.*, p. 694; LUCIANO AMARO, *Direito Tributário...*, *op. cit.*, p. 143.

⁵⁹⁹ Ressaltamos que ÁVILA entende que a progressividade encontra fundamento no Princípio da Solidariedade Social, e não na capacidade contributiva. HUMBERTO ÁVILA, *Sistema...*, *op. cit.*, p. 387. TIPKE defende posição semelhante, ao afirmar "*Norma de finalidade social com finalidade distributiva é a relativa à alíquota progressiva do imposto sobre a renda: ela recebe sua justificação não do princípio da igualdade ou da capacidade contributiva; esses princípios conduzem a uma alíquota fiscal proporcional. A progressividade é muito mais uma expressão do distributivo Estado Social.*" Cf. JOACHIM LANG e KLAUS TIPKE, *Steuerrecht*, 16 ed. Köln: Otto Schmidt, 1998, p. 123, *apud* HUMBERTO ÁVILA, *Sistema...*, *op. cit.*, p. 387. Anotamos, ademais, que ZILVETI considera a progressividade como meio de atuação extrafiscal da tributação. Cf. FERNANDO AURÉLIO ZILVETI, *Princípios...*, *op. cit.*, p. 177-179.

⁶⁰⁰ Veja-se: ALIOMAR BALEEIRO, *Limitações...*, *op. cit.*, p. 520, 543-546, 567; MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, *Notas...*, *op. cit.*, p. 547-548, 556, 578 e 694-695; PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 172-173.

3.4 O PRINCÍPIO FEDERATIVO

3.4.1 CONCEITO DE FEDERAÇÃO

3.4.1.1 Origens

AMARO CAVALCANTI afirma que foram comuns, na história mundial, alianças temporárias entre povos, que algumas vezes chegaram ao “status” de uma verdadeira confederação de cidades ou Estados, podendo-se encontrar a origem remota das uniões federativas atuais já na Grécia antiga, com a “Amphyctionia”, que reuniu os doze povos gregos principais.⁶⁰¹

O mesmo autor afirma que há historiadores que defendem que o regime federativo suíço surgiu já no ano de 1291, inicialmente, com uma união por prazo determinado, que redundou, em 1315, numa liga perpétua de cantões, a liga de “Brunnen”.⁶⁰² Mas, de fato, somente a partir de 1848 pode-se afirmar que a confederação até então existente tornou-se efetivamente uma federação.⁶⁰³ Da mesma forma, na Alemanha, poder-se-ia indicar que, com o surgimento do Santo Império Romano da Nação Alemã, já existia um rudimentar sistema federativo, a partir do ano de 962 d.C.⁶⁰⁴

Parece ser pacífico, no entanto, que “[...] *o Estado Federal é um fenômeno moderno, que só aparece no século XVIII, não tendo sido conhecido na Antiguidade e na Idade Média*”.⁶⁰⁵

Desse modo, o “[...] *Estado Federal nasceu, realmente, com a constituição dos Estados Unidos da América, em 1787 [...]*”, com a união das antigas treze colônias inglesas da América do Norte, recém-independentes, após um período de união confederativa.⁶⁰⁶ Até então, “federal” era sinônimo de “confederativo”.⁶⁰⁷ Dessa forma, “*O federalismo nasce como um pacto político entre*

⁶⁰¹ **Regime Federativo e a República Brasileira**, p. 27. Veja-se também: JOSÉ ALFREDO DE OLIVEIRA BARACHO, **Teoria Geral do Federalismo**, p. 11.

⁶⁰² **Regime Federativo...**, *op. cit.*, p. 29.

⁶⁰³ AMARO CAVALCANTI, **Regime Federativo...**, *op. cit.*, p. 30; DALMO DE ABREU DALLARI, **Elementos de Teoria Geral do Estado**, p. 216.

⁶⁰⁴ AMARO CAVALCANTI, **Regime Federativo...**, *op. cit.*, p. 35-36.

⁶⁰⁵ DALMO DE ABREU DALLARI, **Elementos...**, *op. cit.*, p. 216.

⁶⁰⁶ *Ibid.* Veja-se também: JOSÉ ALFREDO DE OLIVEIRA BARACHO, **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 11.

⁶⁰⁷ FERNANDO PAPATERRA LIMONGI, “O Federalista”: remédios republicanos para males republicanos, *in*: FRANCISCO C. WEFFORT [Org.], **Os clássicos da política**, v. 1, p. 248.

os Estados, fruto de esforços teóricos e negociação política. Um pacto político, digamos assim, fundante, pois, por seu intermédio, se constituía os Estados Unidos enquanto nação” [sic].⁶⁰⁸

Não é outro o motivo dessa denominação, que, etimologicamente, provém de “foedus, foederis”, ou seja, aliança, pacto, união.⁶⁰⁹

Não se pode desconsiderar o intenso labor de Hamilton, James Madison e John Jay para que tal forma de Estado surgisse.⁶¹⁰ Os três, sob o pseudônimo de “Publius”, publicaram vários ensaios na imprensa nova-iorquina, cuja reunião é chamada de “O Federalista”, defendendo a nova constituição americana e refutando críticas a ela dirigidas.⁶¹¹

Nascia ali a Federação e seu arquétipo eterno, o paradigma que pelos séculos posteriores serviria de fonte para a extração das características do Estado Federal, que muitos outros povos intentariam implantar mais tarde.

Uma constelação de países adotou a forma federal de Estado, seja a já citada Alemanha, com a união de Estados através de tratado e com a hegemonia prussiana, seja a Suíça, em 1848, seja ainda a Áustria, em 1920; também vários países, mormente na América Latina, como Argentina, México e Venezuela, que despertavam para a independência, adotaram a forma federal de Estado⁶¹².

Hoje, no mundo, são considerados Estados Federais, além dos Estados Unidos da América (EUA), o Canadá, a Alemanha, a Bélgica, a Suíça, a Áustria, o México, a Venezuela, a Argentina, a Austrália, o Brasil, entre outros.⁶¹³

Aclaremos, doravante, com o corte epistemológico antes proposto, as diferenças jurídicas entre as diversas formas de união e de organização estatais.

⁶⁰⁸ FERNANDO PAPATERRA LIMONGI, “O Federalista”: remédios republicanos..., *op. cit.*, p. 248.

⁶⁰⁹ DALMO DE ABREU DALLARI, **Elementos...**, *op. cit.*, p. 215; MICHEL TEMER, **Elementos de Direito Constitucional**, p. 57.

⁶¹⁰ DALMO DE ABREU DALLARI, **Elementos...**, *op. cit.*, p. 245.

⁶¹¹ *Ibid.*, p. 245-246.

⁶¹² PONTES DE MIRANDA, **Comentários à Constituição de 1967**, tomo I, p. 309; OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO, **Natureza Jurídica do Estado Federal**, p. 15-83, *passim*; JOSÉ ALFREDO DE OLIVEIRA BARACHO, **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 145-234.

⁶¹³ ALMANAQUE ABRIL 2009, p. 376-623, *passim*.

3.4.1.2 Formas de união de Estados e de organização estatal

O Estado pode ser encontrado sob diversas formas.⁶¹⁴ De outro lado, entre os estados, no campo do Direito Internacional, é possível encontrar diversas formas de uniões com os mais diversos fins.⁶¹⁵

Apesar dos limites do presente trabalho, consideramos relevante um estudo sobre a classificação das chamadas “uniões estatais”.⁶¹⁶

PONTES DE MIRANDA classifica as chamadas uniões de Estados em duas espécies: uniões propriamente ditas e confederações; aquelas se subdividem em pessoais e reais.⁶¹⁷ Nas confederações “[...] *unem-se os Estados, com o fim de tratar em comum interesses que consideram comuns [...]*”.⁶¹⁸ Esses Estados mantêm sua soberania⁶¹⁹.

Já os Estados seriam unitários ou federativos. No primeiro caso, trata-se de tema afeito ao Direito Internacional, enquanto que as formas de organização estatal concernem, por sua vez, ao direito interno.⁶²⁰

Do ponto de vista interno, podem-se dividir os Estados, pela forma de organização que possuem, em dois grandes gêneros, quais sejam: o Estado unitário e o Estado federal.⁶²¹ Basicamente, a distinção entre esses tipos estatais se

⁶¹⁴ Somente quanto às possibilidades de organização do Estado federal, PONTES DE MIRANDA afirmou ter notado ser possível mais de um nonilhão de formas possíveis. PONTES DE MIRANDA, **Comentários à Constituição de 1967...**, *op. cit.*, p. 264.

⁶¹⁵ “Recordando que *“Não existe nenhuma fronteira absoluta entre o Direito nacional e o Direito internacional [...]*”. Cf. HANS Kelsen, **Teoria Geral do Direito e do Estado**, p. 463.

⁶¹⁶ Chamadas de “Estados Compostos”, por DARCY AZAMBUJA na obra **Introdução à Ciência Política**, p. 364. Para ele, este é um gênero no qual se incluem as uniões estatais, as confederações e as federações.

⁶¹⁷ As chamadas uniões pessoais são as que ocorrem pela coincidência da pessoa do soberano. São completamente acidentais, pelos azares da sucessão ou da eleição. PONTES DE MIRANDA deixa claro que tal espécie de união “[...] *interessa à Política, e não ao Direito.*” Já as uniões reais são resultantes de tratado, em que “[...] *dois ou mais Estados concordam em ter um só e único soberano, ou esse e outros órgãos comuns [...]*”. Cf. PONTES DE MIRANDA, **Comentários à Constituição de 1967...**, *op. cit.*, p. 67.

⁶¹⁸ PONTES DE MIRANDA, **Comentários à Constituição de 1967...**, *op. cit.*, p. 69.

⁶¹⁹ Soberania, neste trabalho, deve ser entendida como “[...] *a pressuposição de uma ordem normativa como ordem suprema cuja validade não é dedutível de qualquer outra ordem superior.*” Cf. HANS Kelsen, **Teoria Pura do Direito**, p. 350. Em sentido diverso: MIGUEL REALE, **Teoria do Direito e do Estado**, p. 127; DALMO DE ABREU DALLARI, **Elementos...**, *op. cit.*, p. 68, onde se lê que soberania é o “[...] *poder de organizar-se juridicamente e de fazer valer dentro de seu território a universalidade de suas decisões nos limites dos fins éticos de convivência.*” Veja-se também: HELENO TÓRRES, **Pluriritributação internacional sobre as rendas de empresas**, p. 62-67.

⁶²⁰ PONTES DE MIRANDA, **Comentários à Constituição de 1967...**, *op. cit.*, p. 67.

⁶²¹ “*Nas classificações tradicionais, os Estados são considerados unitários quando têm um poder central que é a cúpula e o núcleo do poder político. E são federais quando conjugam vários centros*

faz pelo “quantum” de descentralização existente.⁶²² No entanto, no que consiste o ato de descentralizar? MICHEL TEMER traz uma definição que consideramos adequada:

Descentralizar implica a retirada de competências de um centro para transferi-las a outro, passando elas a ser do novo centro. Se se fala em descentralização administrativa quer-se significar a existência de novos centros administrativos independentes de outros. Se a referência é a descentralização política, os novos centros terão capacidade política.⁶²³

Se existe só um centro de competência administrativa, legislativa, tributária, constitucional *etc.*, está-se, sem dúvida, diante de um Estado unitário. Pode ocorrer, todavia, que, para a consecução de seus fins, ocorra a descentralização administrativa, com o surgimento de centros de competência administrativa, com determinada autonomia. Seria o caso, então, de um Estado Unitário descentralizado, dentro do qual podem existir infinitas graduações de descentralização.

Pode existir também descentralização política num Estado unitário, com a criação de centros com capacidade legislativa, que denote um grau maior de descentralização. Mas trata-se ainda de mera delegação de poderes por legislação infraconstitucional, que pode ser revogada.⁶²⁴

Existindo centro único dotado de capacidade legislativa, pode ele, por meio de lei, conferir a várias circunscrições territoriais determinadas competências, atribuindo-lhes, também, capacidade legislativa. Quem delega competências pode fazer cessar a delegação. Basta a superveniência de legislação revogadora. Tudo depende da vontade do órgão central.⁶²⁵

Tal descentralização administrativa ou política pode ser trazida no bojo da constituição do Estado unitário, o que demonstra um maior grau de autonomia dos entes infraestatais, pois, para que ocorra a supressão da delegação de competências, dever-se-á obedecer à rigidez normalmente imposta às reformas constitucionais. Mas, de qualquer forma, ainda se está no campo da mera

de poder político autônomo. Modernamente alguns autores sustentam a existência de uma terceira espécie, o Estado Regional, menos centralizado do que o unitário, mas sem chegar aos extremos de descentralização do federalismo.” Cf. DALMO DE ABREU DALLARI, Elementos..., op. cit., p. 215.

⁶²² Deve-se distinguir descentralização de desconcentração. Aquela, é a retirada de competências de um centro a outro. Esta, implica um único centro, onde se distribuem as competências decisórias entre vários órgãos. Cf. MICHEL TEMER, **Elementos...**, op. cit., p. 94-95.

⁶²³ MICHEL TEMER, **Elementos...**, op. cit., p. 57-58.

⁶²⁴ A descentralização existente no Estado Unitário está à mercê do poder central. Cf. MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, **Curso de Direito Constitucional**, p. 53.

⁶²⁵ MICHEL TEMER, **Elementos...**, op. cit., p. 58.

delegação de competência num Estado unitário.

Este é o caso dos chamados Estados regionais.⁶²⁶ Essa espécie de Estado unitário, que tem por exemplos clássicos a Itália e a Espanha, apresenta a característica de outorga de grande autonomia às chamadas Regiões, nas mais variadas matérias.⁶²⁷ Porém, ainda que esse tipo de descentralização seja mais rígida e, portanto, estável, pode ser extinta através de uma reforma constitucional. Além disso, a organização dessas autonomias regionais é realizada por lei nacional.⁶²⁸

Tem-se, por fim, o chamado Estado federal. Quando existe uma federação, há um Estado amplamente descentralizado, de tal forma que deixa de ser Estado unitário.

3.4.1.3 O Estado Federal: visão doutrinária

Como visto anteriormente, a Federação nasceu, historicamente, da união de Estados antes independentes, como ocorreu nos EUA, na Alemanha ou na Suíça. No entanto, nem sempre ela nasce assim.⁶²⁹ Várias surgiram da descentralização de um Estado antes unitário, como ocorreu na Áustria e no Brasil.⁶³⁰

Eis o motivo pelo qual não se analisará o Estado federal através do estudo da forma como ele surgiu, o que não nos parece pertinente à Ciência do Direito em sentido estrito, sendo mais afeito à Ciência Política, História ou Sociologia do Direito. A análise dar-se-á intrassistematicamente, partindo-se do direito posto.

Nem sempre é fácil precisar a linha divisória entre Estado unitário e

⁶²⁶ Alguns autores classificam os Estados regionais como uma espécie diferente, intermediária entre o Estado Unitário e o Federal, diferentemente do que se entende neste trabalho. Nesse sentido: JOSÉ LUIZ QUADROS MAGALHÃES [Coord], **Pacto Federativo**, p. 14.

⁶²⁷ “[...] o Estado Regional é apenas uma forma unitária um pouco descentralizada, pois não elimina a completa superioridade política e jurídica do poder central”. Cf. DALMO DE ABREU DALLARI, **Elementos...**, op. cit., p. 215. Veja-se também: AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, **Introdução ao Direito Tributário**, p. 84-85.

⁶²⁸ MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, **Curso...**, op. cit., p. 54.

⁶²⁹ Por isso se fala em federação por agregação ou por segregação. Cf. MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, **Curso...**, op. cit., p. 56.

⁶³⁰ “Quando se faz federal o Estado que era unitário, [...] é à arte política, e não à realidade, que se deve isso.” Cf. PONTES DE MIRANDA, **Comentários à Constituição de 1967...**, op. cit., p. 239.

federal, mormente quando aquele se encontra na forma descentralizada.⁶³¹

Ademais, cada país, ao adotar a forma federativa, moldou a Federação às suas realidades histórico-sociais. Não é por outro motivo que existem diversas formas de Estado federal, podendo-se afirmar que:

Nenhum Estado se assemelha a outro de tal forma que se possa dizer que os seus respectivos regimes sejam idênticos. Eles, quando muito, podem ser análogos. Para classificar um organismo estático nos quadros da noção **Estado Federal**, subsiste a mesma dificuldade. Os Estados que iniciaram o regime federativo, e que serviram, portanto, de base para a elaboração das diversas teorias sobre a natureza jurídica do Estado Federal são os únicos que nunca têm contestada a sua estrutura federal. O mesmo não se dá com os outros países, pois os seus regimes, embora modelados sobre os dos primeiros, dele sempre se afastam em muitas vezes, de maneira importante.⁶³² [grifo nosso]

Nestes mais de dois séculos, muito discutiu a doutrina acerca da natureza jurídica da federação.⁶³³ Ao apontar suas características básicas, os autores entram em profundo desacordo.⁶³⁴

Exemplificativamente, recorda-se a teoria da divisão da soberania entre a União e os Estados federativos, apresentada por Hamilton, Jay e Madison, na obra “O Federalista”; a teoria do direito dos Estados-membros, apresentada por Jefferson e desenvolvida por Calhoun, que serviu de fundamento para a teoria que sustentou o movimento separatista dos estados sulistas, causando a Guerra de Secessão nos EUA; a visão de Le Fur que entende que a característica principal de uma federação é a participação dos Estados-membros na formação da vontade nacional; a teoria de Estados não-soberanos, muito acolhida na Europa, que teve por maior divulgador Jellinek; e o entendimento de Duguit, acerca da existência, no Estado Federal, de dois governos no mesmo território.⁶³⁵

A doutrina pátria também se divide quanto à natureza jurídica do Estado federal e quanto aos seus elementos caracterizadores. DARCY AZAMBUJA filia-se à

⁶³¹ “[...] é difícil saber-se o que se há de entender por Estado federal, ou melhor, onde ele começa na escala: se em 1, 2, 3, ou noutro grau.” Cf. PONTES DE MIRANDA, **Comentários à Constituição de 1967...**, op. cit., p. 252.

⁶³² ZASZTOW SUKIENICKA, **Fédéralisme en Europe Orientale**, p. 247, apud OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO, **Natureza Jurídica...**, op. cit., p. 16.

⁶³³ Sobre o tema, ver magnífica obra “Natureza Jurídica do Estado Federal”, de OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO.

⁶³⁴ “[...] poderíamos, com a maior facilidade, compor um grande mosaico, com excertos ou citações de renomados juristas, e, assim, não chegaríamos a uma conclusão definitiva sobre a natureza jurídica do Estado Federal”. Cf. ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, op. cit., p. 115-116.

⁶³⁵ OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO, **Natureza Jurídica...**, op. cit., p. 25-42, *passim*; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, op. cit., p. 116; JOSÉ ALFREDO DE OLIVEIRA BARACHO, **Teoria Geral...**, op. cit., p. 35-46.

doutrina dos estados não soberanos, afirmando que “[...] *os Estados-membros do Estado Federal são verdadeiros Estados, pois eles têm a faculdade de se organizarem, de elaborar e modificar a própria Constituição.*”⁶³⁶

Para DALMO DE ABREU DALLARI, a federação é uma aliança ou união de estados, com algumas peculiaridades importantes, que ele arrola: a) a união faz nascer um novo Estado e, concomitantemente, aqueles que aderiram à Federação perdem a condição de Estados; b) a união se faz através de constituição, e não por tratado; c) não há direito de secessão, apesar dele dizer que existem exceções, como a antiga União Soviética; d) só o Estado federal tem soberania; e) as atribuições da União e das unidades federativas são fixadas na Constituição, através de distribuição de competências; f) atribuição de renda própria a cada entidade; g) poder político compartilhado pela União e pelas unidades federadas; h) os cidadãos do Estado que adere à federação adquirem a cidadania do Estado Federal, perdendo a anterior.⁶³⁷

PONTES DE MIRANDA, ao tratar do tema, discorre acerca da distribuição de competências feita pelo direito das gentes aos estados (ato supraestatal), e a repartição feita do poder estatal recebido do direito das gentes, às entidades internas, a que chama de devolução.⁶³⁸ Para ele, o direito das gentes distribui aos Estados as competências, legislativas, administrativas *etc.* O Estado, que recebeu do direito das gentes essas competências, pode redistribuir internamente esses poderes; a isso Pontes dá o nome de devolução. Surgem, assim, as entidades federativas. Conclui ele que:

(1) Onde há dois ou mais sujeitos de direito das gentes, ligados entre si, quer por meio de tratado, quer por meio de Constituição, quer, até, por subordinação material (caso do Estado submetido a outro, sem que o direito das gentes reconheça tal submissão), há Confederação.

(2) Onde o sujeito de direito das gentes é um só, o Estado é federal ou unitário, mas tal distinção só interessa ao direito interno. Se o Conceito de Confederação é conceito que pode ser de direito das gentes, o de Estado federal não no é, porque também se refere a distinções que não interessam a direito das gentes.⁶³⁹

O referido autor afirma que residindo o poder estatal no povo, é ele que constitui o Estado federal. É o povo quem cria o governo central e os Estados-

⁶³⁶ DARCY AZAMBUJA, **Introdução...**, *op. cit.*, p. 380.

⁶³⁷ DALMO DE ABREU DALLARI, **Elementos...**, *op. cit.*, p. 217-219.

⁶³⁸ **Comentários à Constituição de 1967...**, *op. cit.*, p. 80.

⁶³⁹ *Ibid.*, p. 80.

membros.⁶⁴⁰ Por fim, conclui:

O Estado federal, desde que os componentes perdem, ou nunca tiveram, o contacto (de direito próprio com o direito das gentes, constitui tipo de Estado, que se distingue do Estado unitário pelo maior grau de descentralização. Donde ser possível tôda uma escala miúda, que vai, teoricamente, do momento em que os Estados componentes perdem o caráter de Estados propriamente ditos [...] e se federam, ou em que o Estado Federal se forma, *quase* a dar às coletividades componentes o caráter de Estado, até aquele em que o Estado já se pode denominar Estado Unitário.⁶⁴¹

OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO, em brilhante monografia, define o Estado federal como:

Estado descentralizado por via de constituição rígida, em que os Estados federados são coletividades administrativa e constitucionalmente autônomas, e participam sempre, com maior ou menor extensão, nas deliberações da União.⁶⁴²

É de notar, também exemplificativamente, as definições de JOSÉ AFONSO DA SILVA, CELSO RIBEIRO BASTOS, CARRAZZA e BARROS CARVALHO, que não diferem, substancialmente, quanto a ser a Federação a união de coletividades autônomas, que alguns consideram serem Estados, ainda que sem soberania.⁶⁴³

A visão que nos parece mais adequada sobre o tema, diante da óptica gnosiológica adotada no presente trabalho, é a de Kelsen, para quem a única característica que distingue um Estado federal do Estado unitário dividido em províncias e da Confederação de Estados é o grau de descentralização.⁶⁴⁴

Para ele, um Estado federal é formado pela existência de ordens jurídicas locais, ou regionais, e uma ordem jurídica central. Se as ordens jurídicas locais são ordens parciais, visto que sua competência legislativa é limitada material e territorialmente, a ordem jurídica central também é parcial, posto que limitada materialmente. A soma dessa ordem jurídica central e das parciais é o Estado Federal Total.⁶⁴⁵

Cada uma das comunidades parciais, a Federação (ordem jurídica

⁶⁴⁰ PONTES DE MIRANDA, **Comentários à Constituição de 1967...**, *op. cit.*, p. 239.

⁶⁴¹ *Ibid.*, p. 262.

⁶⁴² **Natureza Jurídica...**, *op. cit.*, p. 124.

⁶⁴³ JOSÉ AFONSO DA SILVA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 473; CELSO RIBEIRO BASTOS, *Federação*, in: CELSO RIBEIRO BASTOS e IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, **Comentários à Constituição do Brasil**, vol. 1, p. 214; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 117; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 161-164.

⁶⁴⁴ **Teoria Geral do Direito...**, *op. cit.*, p. 451.

⁶⁴⁵ *Ibid.*, p. 377.

central) e os Estados-membros possuem sua própria constituição, além da Constituição do Estado Federal Total.⁶⁴⁶ Para o referido autor, o que ocorre é que a doutrina tradicional confunde o Estado Federal Total com a Federação (ordem jurídica central). No entanto, a Constituição da Federação é a mesma do Estado Federal Total, na prática, assim como seus órgãos, na prática, se confundem.⁶⁴⁷

Todavia, a Constituição pode ser desdobrada em duas cartas distintas, a total e a da União⁶⁴⁸. Kelsen afirma que a coletividade central e as coletividades-membros são juridicamente iguais, numa relação de coordenação e não de subordinação, pois estão subordinadas à comunidade total.⁶⁴⁹ Para ele, o que caracteriza a Federação, vale dizer, o ponto mais importante dela, é que os Estados-membros possuem “[...] *certa medida de autonomia constitucional*.”⁶⁵⁰

É essa a visão que adotamos sobre a Federação, diante do corte epistemológico da teoria pura do direito.

As características normalmente apontadas como essenciais num Estado federal foram bem sintetizadas por MICHEL TEMER, que vislumbra, inicialmente, a existência de elementos tipificadores, indicativos da existência do Estado federal, que são os seguintes: a) descentralização político-administrativa através de repartição constitucional de competências; b) participação dos Estados-membros na formação da vontade nacional; c) possibilidade de autoconstituição.⁶⁵¹

Além desses, aponta o referido autor os elementos mantenedores, vale dizer, os que possibilitariam a manutenção do Estado federal: a) rigidez constitucional, com cláusula pétrea no que tange à Federação; e b) órgão constitucional que controle a constitucionalidade das leis.⁶⁵²

Realizemos uma revisão crítica de tais elementos, no seguinte item.

⁶⁴⁶ Preferimos neste trabalho, juntamente com PONTES DE MIRANDA, a expressão “Estados-membros” para designar aos ordenamentos jurídicos parciais. Cf. PONTES DE MIRANDA, **Comentários à Constituição de 1967...**, *op. cit.*, p. 295.

⁶⁴⁷ HANS Kelsen, **Teoria Geral do Direito...**, *op. cit.*, p. 452.

⁶⁴⁸ OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO, **Natureza Jurídica...**, *op. cit.*, p. 49.

⁶⁴⁹ *Ibid.*, p. 48.

⁶⁵⁰ HANS Kelsen, **Teoria Geral do Direito...**, *op. cit.*, p. 453.

⁶⁵¹ MICHEL TEMER, **Elementos...**, *op. cit.*, p. 65-69.

⁶⁵² *Id.*

3.4.1.4 Um outro olhar sobre o tema

Temos por bastante demonstrado que “federação” é simplesmente um nome dado a uma forma de organização de estado, mais precisamente a certo tipo de descentralização.

É bem sabido que a própria previsão de divisão de poderes em diferentes níveis, como se dá numa federação, teve por base as ideias de James Madison, expostas nos artigos de “O Federalista”, de que os atores políticos são autointeressados, e que tal ambição deve ser autolimitada, com a entrega de poder a diversas pessoas, com o objetivo de limitar o próprio poder. Isso foi feito, tanto através da clássica separação de poderes, quanto pela própria criação da Federação americana.⁶⁵³

Não por outro motivo, AREND LIJPHART inclui a existência de descentralização federativa como uma das características distintivas de uma democracia consensual para uma democracia majoritária – que ele chama de modelo de “Westminster”, já que o paradigma seria o sistema britânico.⁶⁵⁴ O referido autor afirma que o modelo consensual, que teria por grandes exemplos os sistemas suíço e belga, pode ser considerado mais democrático.⁶⁵⁵

O que nos parece claro é que, no modelo federativo, espécie de Estado descentralizado, a Constituição delimita a existência de competências para pessoas jurídicas de direito público, chamados de Estados-membros, de Províncias, de Cantões *etc.* Essas competências sempre incluem as de caráter constitucional – auto-organização –, político – existência de órgãos governamentais próprios, eleitos independentemente, incluída a autonomia legislativa – e administrativo – com competência delimitada já constitucionalmente, “a priori”, incluindo-se aí a autonomia financeira.

Nesse diapasão, é característica primordial dessa forma de organização estatal que o ordenamento jurídico preveja a existência de duas esferas governamentais, duas esferas legislativas: a chamada União, e os chamados

⁶⁵³ ROYCE CARROL e MATTHEW SHUGART, Neo-Madisonian Theories of Latin American Institutions. Center for the Study of Democracy, *in*: University of California, **Irvine**, Paper 05-01, 2005, p. 52-57, *passim*; FERNANDO PAPATERRA LIMONGI, “O Federalista”... *op. cit.*, p. 249-252, *passim*.

⁶⁵⁴ AREND LIJPHART, **Modelos de democracia**: desempenho e padrões de governo em 36 países, p.19.

⁶⁵⁵ *Ibid.*, p. 22 e 53.

Estados-membros.

Não se trata da união de Estados, esclarecemos, até mesmo porque tal ideia está presa ao paradigma da federação americana, que nasceu por agregação. Não se encaixaria no sistema brasileiro, que nasceu por segregação. Afinal, no Brasil, não houve união de Estados num novo Estado, mas a descentralização de Estado unitário para o tipo mais descentralizado possível de Estado, o federal.⁶⁵⁶

A União possui competência normativa sobre todo o território estatal, mas materialmente diferente da dos Estados-membros.⁶⁵⁷ Estes possuem competência normativa com um âmbito de validade territorialmente menor que a da União. De qualquer modo, ambos, União e Estados-membros, possuem competência legislativa parcial. Essa divisão constitucional de competências entre União e Estados-membros é a primeira característica tipificadora do Estado federal.

Ademais, na federação, a existência da descentralização está inscrita em constituição rígida, em cláusula pétrea, e de forma nenhuma poderão ser retirados do sistema os entes federativos.⁶⁵⁸ Esses entes, no modelo federativo, são dotados de autonomia.⁶⁵⁹ A existência desse ente intraestatal é mediatamente proveniente da Constituição, e ele se auto-organiza. Essa descentralização tem, por postulado, existência enquanto persistir o ordenamento jurídico.

Diferentemente, num Estado unitário, a eventual descentralização advém da legislação infraconstitucional, o que redundaria na existência imediata, em relação à Constituição, do ente autônomo, que pode deixar de existir através de outra lei, afinal, “lex posterior revogat priorem”; ou, ainda que o ente dotado de autonomia esteja previsto na constituição, ele o é em norma modificável por emenda, como exposto anteriormente.

O abismo jurídico entre ambos os casos, mesmo nos chamados Estados

⁶⁵⁶ Poder-se-ia afirmar, numa ficção jurídica, que o Estado brasileiro se dissolveu nos diversos estados, que depois se uniram para a criação de um novo Estado, do tipo federal, como explana PONTES DE MIRANDA. Porém, além de ser uma inverdade sociológica, essa discussão não é objeto do presente trabalho, que parte do direito posto. Cf. PONTES DE MIRANDA, **Comentários à Constituição de 1967...**, *op. cit.*, p. 71.

⁶⁵⁷ No conceito de competência normativa, incluímos a capacidade de expedição de normas gerais e abstratas, como as leis, mas também normas individuais e concretas, como atos administrativos e sentenças judiciais.

⁶⁵⁸ Sobre as cláusulas pétreas, veja-se a subseção 1.3.2, *supra*, p. 63.

⁶⁵⁹ “A autonomia [...] é a margem de discricção de que uma pessoa goza para decidir sobre os seus negócios, mas sempre delimitada essa margem pelo próprio direito.” Cf. CELSO RIBEIRO BASTOS, **Curso de Direito Constitucional**, p. 284.

regionais, é imenso. Para melhor compreensão, podemos representar graficamente um Estado Unitário Simples da seguinte maneira:

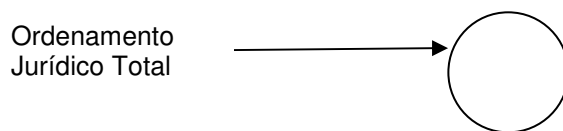


Ilustração 8 - Estado Unitário Simples

E aqui, um Estado unitário descentralizado:

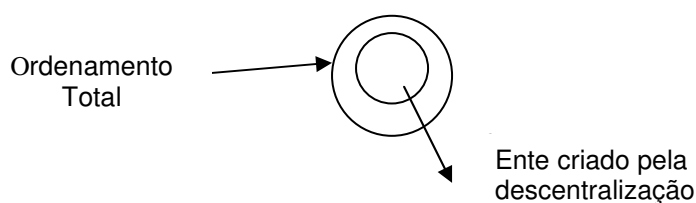


Ilustração 9 - Estado Unitário Descentralizado

O modelo federativo, como visto, é diferente. Para vislumbrar o ordenamento jurídico de um Estado federal como um todo, ou seja, o Estado Total, utilizando-se o léxico kelseniano, devem-se incluir as normas emitidas pela União e as emitidas pelos Estados-membros. Quanto às normas emitidas pela União, devem-se distinguir as normas jurídicas federais e as nacionais.

Normas federais são as de competência da União enquanto ente federativo. Normas nacionais são as de competência do Estado Total, que obrigam a todos os entes federativos. Ocorre que, pela comum coincidência de órgãos entre a União e o Estado Total, só há possibilidade de distingui-las pela sua natureza.

MICHEL TEMER disserta sobre o tema:

No plano interno, revela a vontade da Federação quando edita leis nacionais e demonstra a sua vontade (da União) quando edita leis federais.

Geraldo Ataliba precisou essa distinção ao salientar que as leis nacionais são as que alcançam todos os habitantes do território nacional (leis processuais, civis, penais, trabalhistas, etc.) e as federais são aquelas que incidem apenas sobre os jurisdicionados da União (são aquelas que dizem respeito aos servidores da União e ao seu aparelho administrativo).

[...]

Também manifesta-se pela Federação, no plano interno, quando intervém nos Estados federados (art. 34 da CF), quando decreta o estado de sítio e o estado de defesa (arts. 21, V, 136 e 137 da CF).

No plano internacional, representa a Federação quando mantém relações com Estados estrangeiros, participa de convenções internacionais, declara guerra e faz a paz. Exerce-a. Não a titulariza, dado que a soberania é nota tipificadora do Estado.⁶⁶⁰

Normalmente, as normas nacionais, em nosso sistema, são veiculadas através de leis complementares, e, nesse ponto, convém citar HUMBERTO ÁVILA:

As leis federais e as leis complementares possuem a mesma eficácia territorial. Ambas são editadas pelo Congresso Nacional, especialmente porque este se ocupa tanto de questões federais quanto de questões de interesse nacional. Elas, porém, não se identificam: a lei federal aplica-se a órgãos submetidos à União Federal, e as leis complementares, enquanto leis nacionais, aplicam-se às três ordens jurídicas parciais da União Federal, dos Estados e dos Municípios.⁶⁶¹

Pode-se representar o ordenamento jurídico total de um Estado federal da seguinte forma: $T \equiv U \cdot E$, onde $E \equiv e_1 \cdot e_2 \cdot e_3 \cdot e_4 \cdot e_n$. Nesta fórmula, “T” é o Estado Total ou federação, “U” são as normas emitidas pela União (federais e nacionais), “E” as emitidas pelos ordenamentos jurídicos parciais chamados Estados-membros. Isso abrange todas as normas do sistema, incluindo as constitucionais, que também podem ser nacionais, federais ou estaduais.

Desse modo, tanto a União quanto os Estados-membros são entes intraestatais, que possuem um diferente feixe material e territorial de competência normativa, imposto pela Constituição.

Numa demonstração gráfica, teríamos a seguinte visão de um Estado federal:

Conjunto de normas federais (União)

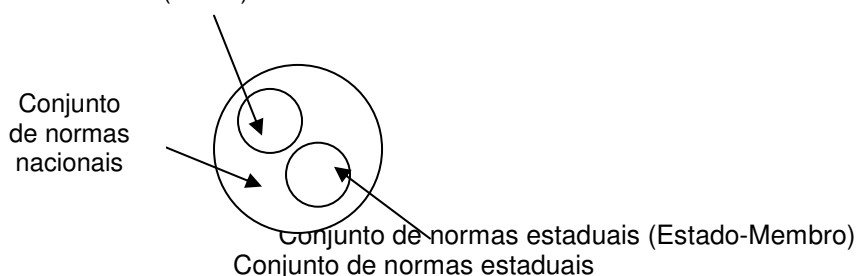


Ilustração 10 - Estado Federal (Ordenamento Total)

⁶⁶⁰ MICHEL TEMER, **Elementos...**, *op. cit.*, p. 78.

⁶⁶¹ **Sistema...**, *op. cit.*, p. 133-134. Veja-se também: SACHA CALMON NAVARRO CÔELHO, **Comentários à Constituição de 1988**, p. 75; JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, **Lei Complementar Tributária**, p. 63-72.

Portanto, se presentes: a) a descentralização político-administrativa de um Estado na Constituição; b) entes intraestatais com autonomia constitucional, política, administrativa e financeira, no âmbito de sua competência; e c) a impossibilidade de extinção dessa descentralização – está-se diante de uma federação. São esses os elementos identificadores dessa forma de organização estatal.

Costumeiramente, como visto, aponta-se como requisito essencial da forma federativa de Estado a chamada “participação das entidades federativas na formação da vontade nacional”, que se dá pela existência de um Poder Legislativo bicameral, onde, além da Casa dos representantes do povo, existe a Casa dos representantes das entidades federativas, normalmente chamada de Senado federal; também ocorrendo, com frequência, a necessidade da aprovação de qualquer emenda à Constituição Federal pela maioria dos órgãos legislativos dos Estados-membros.⁶⁶²

Entendemos que tal elemento é desnecessário para a configuração de um Estado federal, pois, como visto, a forma com a qual a descentralização se dá basta para a distinção deste em relação ao Estado unitário. Quando muito, seria um elemento accidental. Aliás, sua presença não garante a natureza jurídica do Estado como federal.⁶⁶³

AREND LIJPHART, tratando de ideias sobre o federalismo, diz ser costumeiro apontar que a federação possui significados primários e secundários. A primária seria que a federação “[...] constitui uma divisão garantida de poder entre o governo central e os governos regionais [...]”.⁶⁶⁴ Os secundários seriam um “[...] forte bicameralismo, uma constituição rígida e revisões judiciais rigorosas [...]”.⁶⁶⁵

⁶⁶² Apesar de muitos autores a considerar secundária. Veja-se, nesse sentido: PONTES DE MIRANDA, **Comentários à Constituição de 1967...**, *op. cit.*, p. 303; MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 54.

⁶⁶³ PONTES DE MIRANDA, **Comentários à Constituição de 1967...**, *op. cit.*, p. 303. Ressalte-se que existem federações sem senado e, como exemplos, teríamos o Canadá, São Cristóvão e Névis e a Venezuela atual. Veja-se: REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA, *Federalismo Fiscal e Pacto Federativo*, **RTFP**, n. 61, p. 180; BRASIL. Ministério das Relações Exteriores. *São Cristóvão e Névis*. Disponível em: http://www2.mre.gov.br/dcc/sao_cristovao_nevis.htm. Acesso em: 15 jul. 2009; VENEZUELA. Tribunal Supremo de Justicia. *Constitucion de 1999*. Disponível em: <http://www.tsj.gov.ve/legislacion/constitucion1999.htm>. Acesso em: 15 jul. 2009.

⁶⁶⁴ **Modelos de democracia...**, *op. cit.*, p. 20.

⁶⁶⁵ *Id.*

Seu argumento é que a garantia de uma divisão federal do poder só pode operar bem nos seguintes casos: (1) se tanto as garantias quanto as linhas precisas da divisão de poder estiverem claramente definidas na Constituição, e se essas garantias não puderem ser modificadas unilateralmente, nem no nível central nem no regional – donde a necessidade de uma Constituição rígida; (2) se houver um árbitro neutro para resolver conflitos relativos à divisão de poder entre os dois níveis de governo – donde a necessidade de revisões judiciais; e (3) se houver uma câmara federal na legislatura nacional, em que as regiões tenham uma forte representação – donde a necessidade de um forte bicameralismo. Além disso, (4) o principal propósito do federalismo é promover e proteger um sistema descentralizado de governo.⁶⁶⁶

Apesar do referido trabalho se voltar à Ciência Política, e não a um estudo propriamente jurídico do tema, serve bem para a distinção aqui proposta. Consideramos que somente o significado primário acima referido configura a nota distintiva de uma federação. A necessidade de constituição rígida – e, conseqüentemente, de controle judicial – está pressuposta, pois é o único meio de garantir a divisão de competências de forma imutável num ordenamento jurídico; e, aqui, a necessidade de cláusulas pétreas transparece.

A existência de uma segunda casa legislativa que “represente” os entes federativos é, de modo claro, benéfica, para o funcionamento político da federação. Mas não o consideramos um elemento definidor.

Assim, o termo “federação” será aqui utilizado para denotar a forma de descentralização política, legislativa, administrativa e financeira de um Estado, prevista em cláusula pétrea na Constituição, em que os entes federativos, dotados de autonomia irrestrita no âmbito da competência estabelecida constitucionalmente, podem auto-organizar-se.

3.4.2 A FEDERAÇÃO BRASILEIRA E OS MUNICÍPIOS

3.4.2.1 O município: visão geral

Desde a pré-história reuniu-se o homem em aldeias, vilas, burgos, cidades, condados, mas é a partir de Roma que se conheceu o Município com a estrutura que teve mais tarde, de unidade político-administrativa.⁶⁶⁷ Nesse sentido,

⁶⁶⁶ AREND LIJPHART, **Modelos de democracia...**, *op. cit.*, p. 20.

⁶⁶⁷ JOSÉ CRETELLA JUNIOR, **Direito Administrativo Municipal**, p. 31; HELY LOPES MEIRELLES, **Direito Municipal Brasileiro**, p. 33.

PINTO FERREIRA afirma que “[...] *o município é uma entidade social e histórica antes de transformar-se em uma instituição político-jurídica.*”⁶⁶⁸

Houve diferentes formas de organização dos municípios, no transcorrer do tempo, em diversas culturas, com períodos de maior autonomia, em determinados locais, e outros em que quase não existiram, como na Idade Média, em parte da Europa.⁶⁶⁹

Atualmente, também são múltiplas as formas de organização dos municípios, nos diferentes ordenamentos jurídicos, que divergem profundamente entre si, seja em Estados unitários, seja em federais.⁶⁷⁰

No Brasil, os municípios surgiram nos moldes da tradição portuguesa, quando vigoravam as Ordenações do Reino, tendo por embriões as vilas, cuja primeira teria sido a de São Vicente, com diversas formas de organização com o passar dos séculos.⁶⁷¹

Alguns autores afirmam que os municípios se tornaram grandes centros de decisão política, na época colonial, como se denota deste trecho de CELSO BASTOS:

Ainda que a realidade de um país dependente, assim como a existência de um governo central, não estivesse, de direito, a conferir ao município brasileiro uma tal dimensão ou magnitude político-decisória, de fato, as coisas se passaram como se desfrutasse ele de uma autonomia institucional.⁶⁷²

Tal visão não é compartilhada por ALCIDES JORGE COSTA:

Autonomia dos municípios no Brasil é uma coisa curiosa. É um pouco como autonomia estadual. Existe toda uma onda em torno da autonomia dos municípios, da autonomia estadual, e, para justificar a autonomia dos municípios, é freqüentíssimo invocar-se o passado. Só que o passado não foi exatamente o que se apregoa. [...] Na verdade, [na época colonial] os

⁶⁶⁸ PINTO FERREIRA, **Comentários à Constituição Brasileira**, vol. 2, p. 190.

⁶⁶⁹ Sobre o tema, veja-se, exemplificativamente: PINTO FERREIRA, **Comentários...**, *op. cit.*, p. 190-196; HELY LOPES MEIRELLES, **Direito Municipal...**, *op. cit.*, p. 33-34; JOSÉ CRETTELLA JUNIOR, **Direito Administrativo...**, *op. cit.*, p. 32.

⁶⁷⁰ Sobre o tema, veja-se exemplificativamente: JOSÉ CRETTELLA JUNIOR, **Direito Administrativo...**, *op. cit.*, p. 36; HELY LOPES MEIRELLES, **Direito Municipal...**, *op. cit.*, p. 47-65.

⁶⁷¹ Sobre o tema, veja-se exemplificativamente: MACHADO PAUPÉRIO, **O Município e seu regime jurídico no Brasil**, p. 29-30; MICHEL TEMER, **Elementos...**, *op. cit.*, p. 105; JOSÉ CRETTELLA JUNIOR, **Direito Administrativo...**, *op. cit.*, p. 40; PINTO FERREIRA, **Curso de Direito Constitucional**, p. 265; CELSO RIBEIRO BASTOS, **Federação...**, *op. cit.*, p. 230.

⁶⁷² CELSO RIBEIRO BASTOS, **Federação...**, *op. cit.*, p. 230.

municípios não tinham autonomia, como não tiveram durante o Império, em que eram meras repartições administrativas. [...]⁶⁷³

Com a independência e o suceder de constituições, o município brasileiro foi conhecendo diferentes formas de organização e de autonomia.⁶⁷⁴ Autonomia garantida juridicamente, ao menos, só se pôde vislumbrar nas Cartas de 1934 e de 1946.⁶⁷⁵ Isso até se chegar à Constituição de 1988, que trouxe ao município posição de destaque na organização político-administrativa brasileira.⁶⁷⁶

3.4.2.2 É o município brasileiro atual ente federado?

Antes do atual texto constitucional, a natureza jurídica do município brasileiro já era motivo de celeuma doutrinária. No entanto, a redação do artigo 1º da Constituição de 1988 aprofundou o debate, ao dispor o seguinte:

Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito [...].

Rápida leitura da Carta Magna demonstra que a divisão de competência constitucional inclui o Município, juntamente com a União e os Estados-membros e o Distrito Federal, numa organização harmoniosa e de coordenação.

Convém questionar se a inclusão formal do município na federação brasileira, como ente federativo, espelha a realidade. Afinal, os “[...] *nomes não mudam a natureza das coisas, embora os termos impróprios possam criar confusões e empecilhos*”.⁶⁷⁷

Se, no Direito alienígena, a visão assente é a de que o município não passa de simples divisão administrativa dos Estados unitários ou dos Estados-membros num Estado federal, na doutrina pátria, já antes de 1988, as opiniões

⁶⁷³ ALCIDES JORGE COSTA, História da tributação: do Brasil-Colônia ao Imperial, in: EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI [Coord.], **Curso...** op. cit., p. 61-62.

⁶⁷⁴ Sobre o tema, veja-se, exemplificativamente: HELY LOPES MEIRELLES, **Direito Municipal...**, op. cit., p. 35-45; MACHADO PAUPÉRIO, **O Município...**, op. cit., p. 40; JOSÉ CRETTELLA JUNIOR, **Direito Administrativo...**, op. cit., p. 42; CELSO RIBEIRO BASTOS, **Federação...** op. cit., p. 231.

⁶⁷⁵ HELY LOPES MEIRELLES, **Direito Municipal...**, op. cit., p. 45; JOSÉ CRETTELLA JUNIOR, **Direito Administrativo...**, op. cit., p. 42; CELSO RIBEIRO BASTOS, **Federação...** op. cit., p. 231.

⁶⁷⁶ Sobre o tema aqui tratado, veja-se também: CARIN PREDIGER, O município brasileiro e seu papel até 1988, **RIP**, n. 20, p. 157-173; FABRÍCIO RICARDO DE LIMAS TOMIO, Autonomia municipal e criação de governos locais: a peculiaridade institucional brasileira, **RFD-UFPR**, n. 42, p. 103-120.

⁶⁷⁷ PONTES DE MIRANDA, **Comentários à Constituição de 1967...**, op. cit., p. 314.

divergiam.⁶⁷⁸

PONTES DE MIRANDA colocava o município em igualdade jurídica com os Estados-membros, como entes intraestatais.⁶⁷⁹ Afirmou que o município pátrio era “[...] *entidade intraestatal rígida, como a União e o Estado-membro* [...]”, asseverando que se deve fugir “[...] *à busca no Direito norte-americano e argentino, porque a concepção brasileira de autonomia municipal é diferente.*”⁶⁸⁰

Nesse mesmo sentido pensavam, exemplificativamente, MACHADO PAUPÉRIO, HELY LOPES MEIRELLES, JOSÉ CRETILLA JÚNIOR e DIOGO LORDELLO DE MELO.⁶⁸¹

Após a Constituição de 1988, por exemplo, compartilham dessa opinião, com pequenas nuances, MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, PAULO BONAVIDES, PINTO FERREIRA, JOSÉ LUIZ QUADROS DE MAGALHÃES, URBANO VITALINO, TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, ALCIDES JORGE COSTA, DALLARI, SOUTO MAIOR BORGES, BETINA TREIGER GRUPENMACHER, SACHA CALMON NAVARRO COELHO, REGINA MARIA NERY FERRARI, FERNANDO LOBO D’EÇA, ROBINSON SAKIYAMA BARREIRINHAS, WLADMIR OLIVEIRA DA SILVERA, ERNANI CONTIPELLI, ALCIDES SILVA DE CAMPOS NETO, LUCIANO AMARO, FLÁVIO DE AZAMBUJA BERTI e CELSO BASTOS, podendo-se citar ainda o cientista político FERNANDO LUIZ ABRUCIO.⁶⁸²

⁶⁷⁸ HELY LOPES MEIRELLES, **Direito Municipal...**, *op. cit.*, p. 47-65, *passim*.

⁶⁷⁹ **Comentários à Constituição de 1967...**, *op. cit.*, p. 250-251.

⁶⁸⁰ **Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969**, tomo II, p. 345. Veja-se também: HELY LOPES MEIRELLES, **Direito Municipal...**, *op. cit.*, p. 47.

⁶⁸¹ MACHADO PAUPÉRIO, **O Município...**, *op. cit.*, p. 13-20, *passim*; HELY LOPES MEIRELLES, **Direito Municipal...**, *op. cit.*, p. 45-47; JOSÉ CRETILLA JÚNIOR, **Direito Administrativo...**, *op. cit.*, p. 55-66, *passim*; DIOGO LORDELLO DE MELO, **Organização do Município**: anteprojetos e justificação da Lei Orgânica Municipal. Rio de Janeiro, p. 27-30, *passim*.

⁶⁸² MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 72-73; BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional, p. 344; PINTO FERREIRA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 269; JOSÉ LUIZ QUADROS MAGALHÃES, O pacto federal Descentralização e Democracia, *in: Id.* [Coord], **Pacto Federativo**, p. 15-17; **Poder Municipal**: paradigmas para o Estado Constitucional Brasileiro, p. 115-128; URBANO VITALINO MELO FILHO, **Direito Municipal em Movimento**, p. 169; TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, **Competência tributária municipal**, **RDT**, n. 53, p. 83; ALCIDES JORGE COSTA, História da tributação: do Brasil-Colônia ao Imperial... *op. cit.*, p. 61-62; DALMO DE ABREU DALLARI, Autonomia municipal na constituição de 1988, **RDP**, n. 24, p. 232; JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, **Teoria Geral da Isenção Tributária**, p. 28; CELSO RIBEIRO BASTOS, **Curso...**, *op. cit.*, p. 294; BETINA TREIGER GRUPENMACHER, **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**, p. 121-122; Lei de Responsabilidade Fiscal, Competência Tributária, Arrecadação e Renúncia, *in: VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA*, **Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal**, p. 18-19; SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Comentários...**, *op. cit.*, p. 75; REGINA MARIA NERY FERRARI, **Direito Municipal**, p. 58; FERNANDO L. LOBO D’EÇA, O sistema federal e o abuso de poder: princípios constitucionais de coordenação de competências como forma de prevenir e conter abusos de poder, **RFTF**, n. 65, p. 154-155; ROBINSON SAKIYAMA BARREIRINHAS, Inconstitucionalidade do “Super Simples”, **RDDT**, n. 126, p. 47; VLADMIR OLIVEIRA DA SILVEIRA, O princípio da autonomia municipal e os assuntos de

Enquanto MICHEL TEMER não esclarece seu posicionamento, eminentes juristas entendem que o município não é ente federativo, como BARROS CARVALHO, EDSON CARLOS FERNANDES, CARRAZZA, JOSÉ ROBERTO VIEIRA e JOSÉ AFONSO DA SILVA.⁶⁸³

Este último, sintetiza os motivos de seu opinar, no seguinte rol: a) não existe federação de Municípios, mas sim, de Estados. Municípios seriam Estados-membros dentro de Estados-membros, se fossem entes federativos; b) não há representação dos Municípios na formação da vontade nacional; c) se fossem entes federativos, ocupariam o mesmo território dos Estados-membros, não havendo território próprio não compartilhado para ambos, o que é necessário para a configuração da autonomia federativa; d) a intervenção nos municípios cabe aos Estados e não à União; e) a criação, a incorporação, a fusão e o desmembramento de municípios far-se-á por lei estadual.⁶⁸⁴

Filiamo-nos à corrente que considera o município como ente federativo no atual ordenamento jurídico pátrio. Isso porque, como antes exposto, consideramos ente federativo as pessoas jurídicas de direito público interno constituídas por um feixe de competências constitucionalmente prevista em cláusula pétrea, em face das disposições da Constituição de 1988.

E as críticas porventura existentes não se sustentam, a nosso ver. As críticas mais relevantes seriam a falta de participação dos municípios na formação da vontade nacional e a falta de um Poder Judiciário próprio.

A falta de representação dos municípios no Senado não é um óbice, pelo exposto em item anterior. Ainda que se considere que o Senado representa as entidades da federação na formação da vontade nacional, não o incluímos na

interesse local na constituição federal de 1988, **RTFP**, n. 61, p. 221; CÉLIO ARMANDO JANCZESKI, Repartição de competências, o município e o pacto federativo, **RTFP**, n. 78, p. 76; ERNANI CONTIPELLI, Constituição, Federalismo e Arquétipos Tributários, **RTFP**, n. 65, p. 107; ALCIDES SILVA DE CAMPOS NETO, Sistema federativo e a organização tributária com enfoque nos municípios, **RTFP**, n. 19, p. 171; LUCIANO AMARO, As cláusulas pétreas e o direito tributário, **RDDT**, n. 1, p. 73; FLÁVIO DE AZAMBUJA BERTI, **Direito Tributário e Princípio Federativo**, p. 48; CELSO RIBEIRO BASTOS, Federação... *op. cit.*, p.232; FERNANDO LUIZ ABRUCIO, A coordenação federativa no Brasil: a experiência do período FHC e os desafios do Governo Lula, *in*: EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI [Coord.], **Curso...** *op. cit.*, p. 197.

⁶⁸³ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 161-164; EDISON CARLOS FERNANDES, **Sistema Tributário do Mercosul**, p. 102; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 153-154; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Princípios Constitucionais e Estado de Direito... *op. cit.*, p. 103; JOSÉ AFONSO DA SILVA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 474-476.

⁶⁸⁴ JOSÉ AFONSO DA SILVA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 475.

definição de ente federativo, que se basta com menos elementos.

Por fim, a falta de um Judiciário próprio também não impressiona. Se assim fosse, o Distrito Federal não poderia ser considerado ente federativo, pois seu Judiciário é criado e organizado pela União. Considera-se, até, que é totalmente possível a existência de um Estado Federal no qual não exista Poder Judiciário nos Estados-membros. É essa também a opinião do eminente jurista PONTES DE MIRANDA, que considerava tal órgão um despropósito.⁶⁸⁵ Na mesma esteira, RUI BARBOSA.⁶⁸⁶ Ademais, seguindo tal raciocínio, eventual extinção da Justiça Federal causaria a perda da natureza jurídica de ente federativo da União.⁶⁸⁷

Veja-se que o município possui competências outorgadas pela própria Constituição Federal, e não por lei estadual ou federal. Do mesmo modo, a lei municipal é de igual natureza que a federal e a estadual, dentro de seu âmbito de validade material e territorial. Pode-se afirmar que o Município, o Distrito Federal, o Estado-membro e a União encontram-se justapostos na organização estatal brasileira, e não há qualquer prevalência da União sobre os estados, ou destes sobre os municípios. Estão devidamente coordenados.⁶⁸⁸

A constituição garante aos municípios competência para elaborar sua Lei Orgânica. Esta nada mais é do que o arremate da própria Constituição Federal. A Constituição Total, no atual ordenamento jurídico brasileiro, compõe-se da Constituição Federal, das 26 Constituições Estaduais, da Lei Orgânica do Distrito Federal e das 5.564 Leis Orgânicas Municipais existentes.⁶⁸⁹ Somente assim podemos ter o conjunto total de normas constitucionais pátrias.

O município, no Brasil, existe, independentemente do Estado-membro.

⁶⁸⁵ **Comentários à Constituição de 1967...**, *op. cit.*, p. 306.

⁶⁸⁶ **Excursão eleitoral aos Estados da Bahia e Minas Gerais**, p. 28. Veja-se também: OSWALDO ARANHA BANDEIRA DE MELLO, **Natureza Jurídica...**, *op. cit.*, p. 102.

⁶⁸⁷ Com a Proclamação da República, foi instituída a Justiça Federal. No entanto, no período de 1937 a 1946 não havia Justiça Federal no Brasil, e de 1946 a 1964, só existia o Tribunal Federal de Recursos. Sobre o tema, veja-se: BRASIL. Conheça a Justiça Federal: histórico, disponível em: <http://www.justicafederal.jus.br>, acesso em: 15 de julho de 2009. De se ressaltar que o STJ e STF possuem nítida natureza de órgãos nacionais, e não de órgãos da União, tão somente.

⁶⁸⁸ Deve-se fazer uma ressalva quanto à atuação da União como legisladora do Estado Total, emitindo leis nacionais. Nesse caso, pode-se dizer que existe uma subordinação entre eles. Mas a União, enquanto ente federativo, encontra-se justaposta ao lado do estado-membro, do Distrito Federal e do município.

⁶⁸⁹ IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Brasil em síntese**: território, disponível em: http://www.ibge.gov.br/brasil_em_sintese/tabelas/territorio.htm, acesso em: 13 de julho de 2009.

Tal é sua relevância que, se uma porção territorial de um Estado-membro for transformada em Território Federal, os municípios que passarem a fazer parte deste território continuam com sua existência garantida, pelo que dispõe a Constituição Federal.

Em representação gráfica, poderíamos notar que o município, nos Estados Unidos, por exemplo, é subordinado ao Estado-membro:

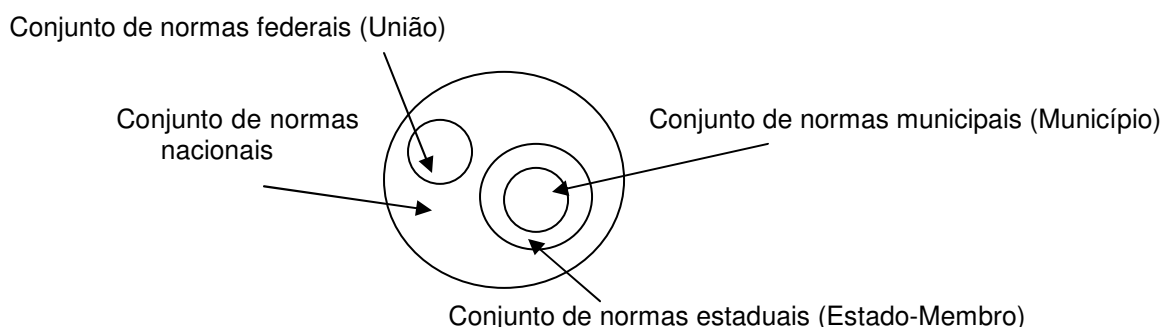


Ilustração 11 - Estado Federal Americano (Ordenamento Total)

Outra é a visualização do ordenamento jurídico brasileiro:

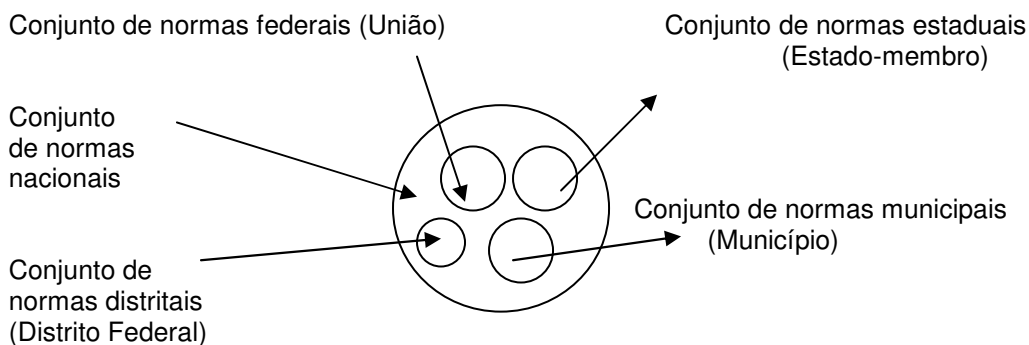


Ilustração 12 - Estado Federal Brasileiro (Ordenamento Total)

Em conclusão, pode-se representar o Ordenamento Jurídico Total da República Federativa do Brasil da seguinte forma: $T \equiv U \cdot E \cdot D \cdot M$, onde $E \equiv e_1 \cdot e_2 \cdot e_3 \cdot e_4 \cdot e_n$ e $M \equiv m_1 \cdot m_2 \cdot m_3 \cdot m_4 \cdot m_n$. Nessa fórmula, “T” é o Estado Total ou Federação, “U” são as normas emitidas pela União (federais e nacionais); “E”, as emitidas pelos Estados-membros; “D”, são as emitidas pelo Distrito Federal; e “M”, as emitidas pelos municípios. Isso abrange todas as normas do sistema, incluindo-se as constitucionais, que também podem ser nacionais, federais, estaduais, distritais e municipais.

3.4.3 O PRINCÍPIO FEDERATIVO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Não há dúvida de que a forma de descentralização adotada pelo texto constitucional tem fortes implicações no campo tributário.

O Princípio Federativo espraia-se em toda a distribuição de competências para instituição de tributos e na problemática das normas gerais em matéria tributária, já analisadas.⁶⁹⁰

O aspecto tributário primordial da Federação dá-se na necessária garantia de **autonomia financeira**. Tal autonomia implica a existência de fontes de receitas próprias, à parte de eventuais receitas fruto de repasse entre os entes federativos.

E com isso concorda CARRAZZA, quando afirma:

Parece certo que, sendo autônomo, cada Estado deve, sem interferências federais ou estaduais, prover as necessidades de seu governo e administração. Para isto, a Lei Maior conferiu a todos o direito de regular suas despesas e, conseqüentemente, de instituir e arrecadar, em caráter privativo e exclusivo, os tributos que as atenderão.⁶⁹¹

E pontifica AMÍLCAR FALCÃO:

É evidente que seria enganosa toda concessão de autonomia a determinada comunidade política, se concomitantemente não se lhe assegurasse o necessário poder de autodeterminação no que respeita à obtenção dos meios financeiros para o custeio dos seus serviços.⁶⁹²

Assim sendo, “[...] *nem a União pode invadir a competência tributária dos Estados, nem estes a da União.*”⁶⁹³ SOUTO MAIOR BORGES também ensina: “*O princípio básico que preside à estruturação do Estado federal é a repartição de competências (Kompetenzverteilung), em particular a repartição de competências tributárias (Steuerkonpetenzen).*”⁶⁹⁴ Expõe RICARDO LOBO TORRES:

O sistema tributário federado tem entre as suas principais qualidades: a) a equidade entre os entes públicos, com a distribuição equilibrada de recursos financeiros, em consonância com os serviços e gastos que também lhes

⁶⁹⁰ Veja-se a seção 2.2, *supra*, p. 76. Há ainda outras questões, como a imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, “a”, sobre o qual não nos aprofundaremos.

⁶⁹¹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 138. Ressalvamos aqui que a visão de referido autor é a de que os municípios não são entidades federativas, como já exposto no item 3.4.1.2, *supra*, p. 146, a que se remete o leitor. Veja-se também: HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 333.

⁶⁹² **Introdução...**, *op. cit.*, p. 89-90.

⁶⁹³ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 148.

⁶⁹⁴ **Teoria Geral da Isenção...**, *op. cit.*, p. 29.

sejam reservados; b) a autonomia dos entes públicos menores para legislar e arrecadar os seus tributos. [sic]⁶⁹⁵

Pode-se citar ainda, no mesmo sentido, BETINA TREIGER GRUPENMACHER, ANDRÉ LUIZ MARTINS FREITAS e THIAGO DA PAIXÃO RAMOS BOTELHO, FLÁVIO DE AZAMBUJA BERTI, FERNANDO LOBO D'EÇA, ROBINSON SAKIYAMA BARREIRINHAS e ANDRÉ ELALI.⁶⁹⁶ Afinal, sem autonomia financeira, “[...] *não se pode falar em Federação*.”⁶⁹⁷

Não por outro motivo, não mais subsiste a possibilidade, em nosso ordenamento, da isenção heterônoma, isto é, a União conceder isenção de tributos dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios.⁶⁹⁸ A Constituição anterior, em seu artigo 19, § 2º, previa expressamente a possibilidade, agora negada no artigo 151, III, da CR/88.⁶⁹⁹

E a vedação de emenda à Constituição sobre o tema é rigorosa: impede até mesmo que a modificação seja **tendente** à abolição da estrutura federativa.

⁶⁹⁵ RICARDO LOBO TORRES, **Curso...**, *op. cit.*, p. 359. Ressaltamos que a utilização da expressão “entes públicos menores”, para referência aos municípios, não nos parece adequada à realidade do ordenamento jurídico pátrio, pela inexistência de hierarquia entre os entes federativos.

⁶⁹⁶ BETINA TREIGER GRUPENMACHER, A reforma Tributária e a afronta aos direitos fundamentais, **RFDT**, vol. 5, p. 50; ANDRÉ LUIZ MARTINS FREITAS e THIAGO DA PAIXÃO RAMOS BOTELHO, A inconstitucionalidade da inclusão do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS fundamentada também nos princípios do pacto federativo e da uniformidade tributária, **RDDT**, n. 147, p. 18; FLÁVIO DE AZAMBUJA BERTI, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 193; FERNANDO L. LOBO D'EÇA, O sistema federal... *op. cit.*, p. 173-174; ROBINSON SAKIYAMA BARREIRINHAS, Inconstitucionalidade do “Super Simples”, **RDDT**, n. 126, p. 48-52; ANDRÉ ELALI, O federalismo fiscal brasileiro: algumas notas para reflexão, **RTFP**, n. 69, p. 18. Em sentido contrário, TÁCIO LACERDA GAMA, que entende pela “[...] *a autonomia financeira não depende exclusivamente da instituição e arrecadação de tributos. A repartição de receitas tributárias pode assegurar, e em muitos casos assegura, recursos necessários à autonomia do ente federativo. Por isso mesmo não se deve vincular, com exclusividade, a autonomia financeira às fontes de receita tributária.*” Cf. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**, p. 200.

⁶⁹⁷ SABRINA MICHELE SOUZA DE SOUZA CÔRREA, **Cláusulas pétreas em matéria tributária: Federação e Direitos Fundamentais**, p. 137.

⁶⁹⁸ Veja-se, exemplificativamente: ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 797; BETINA TREIGER GRUPENMACHER, **Tratados internacionais...**, *op. cit.*, p. 123; MARCELO CARON BAPTISTA, **ISS: do texto à norma**, p. 491.

⁶⁹⁹ Discute-se, no entanto, se, em sede de tratado internacional, é possível a previsão de isenção de tributos de competência de outros entes federativos. Sobre o tema, veja-se: BETINA TREIGER GRUPENMACHER, **Tratados internacionais...**, *op. cit.*, p. 123-129; HELENO TÔRRES, **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**, p. 585-590; SERGIO ANDRÉ ROCHA, Isenção de Tributos Estaduais e Municipais via Tratado Internacional e Efeitos do artigo 98 do CTN: análise da decisão do RE nº 229.096-0, **RDDT**, n. 160, p. 84-90; CÉLIO ARMANDO JANCZESKI, Repartição de competências... *op. cit.*, **RTFP**, n. 78, p. 79; SERGIO ANDRÉ R.G. DA SILVA, Possibilidade jurídica da concessão de isenções de tributos estaduais e municipais por intermédio de tratado internacional, **RTFP**, n. 68, p. 276-288; DANIELA RIBEIRO DE GUSMÃO, A vedação constitucional à isenção heterônoma no âmbito dos tratados internacionais e a questão da soberania, **RDT**, n. 72, p. 208-219; FLÁVIO DE AZAMBUJA BERTI, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 212-230. Outrossim, CARRAZZA e COSTA afirmam que a previsão do art. 156, § 3º, inciso II da CR/88 é caso de isenção heterônoma autorizada pelo texto maior. ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 803; REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 396.

Interessante é a questão acerca da existência de lesão ao Princípio Federativo por parte de Emendas Constitucionais que modifiquem a competência tributária posta pelo chamado poder constituinte originário.

CARRAZZA afirma que tal “[...] ‘cláusula pétrea’ não pode ser violada, nem por via oblíqua, o que ocorreria, por hipótese, se pretendêssemos retirar, mediante emenda constitucional, a competência tributária dos Estados.”⁷⁰⁰

JOSÉ ROBERTO VIEIRA, tratando do Projeto de Emenda Constitucional n. 74-A, de 17.12.2003, diagnostica:

Tratam-se de obstáculos que não se sustentam constitucionalmente, uma vez que tais projetos investiram e investem flagrantemente contra a autonomia das esferas de governo, violando de modo patente e despujado os princípios da Federação, da Autonomia Municipal e da Isonomia das Pessoas Constitucionais; de sorte que, manifestamente inconstitucionais, revelam-se juridicamente impossíveis.⁷⁰¹

E LUCIANO AMARO:

A forma federativa de estado é imutável, ou seja, só se transforma o Brasil em um país unitário por revolução, porque a Constituição não permite que nenhuma emenda nesse sentido possa ser aprovada. [...]

[...] nós temos ainda os desdobramentos do princípio federativo: se a Federação é algo que tem que ser preservado, nós temos que preservar também a autonomia financeira, sem a qual não há autonomia administrativa, nem autonomia política dos entes federais, inclusive, no Brasil, os municípios.⁷⁰²

A princípio, uma Emenda Constitucional que mude o arranjo das competências tributárias, por si só, não deixa transparecer qualquer tendência à abolição da forma federativa de estado. Mas isso pode ocorrer se, por exemplo, suprimir-se um tributo de competência dos Estados-membros e dos Municípios, que venha a causar-lhes a falta de capacidade financeira, e, como consequência, a diminuição de autonomia.⁷⁰³

⁷⁰⁰ **Curso...**, *op. cit.*, p. 134.

⁷⁰¹ Imposto sobre Produtos Industrializados: uma águia garciamarquiana entre os tributos, *in*: EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, FERNANDO AURÉLIO ZILVETI e ROBERTO QUIROGA MOSQUERA. [Coords], **Tributação das Empresas**: Curso de Especialização, p. 170.

⁷⁰² As cláusulas pétreas... *op. cit.*, p. 72-73.

⁷⁰³ Sobre o tema, veja-se interessante análise de FLÁVIO DE AZAMBUJA BERTI, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 230-243.

4 A PRATICABILIDADE DA TRIBUTAÇÃO

4.1 CONCEITO

4.1.1 IDEIAS GERAIS

A praticabilidade ou praticidade tributária é tema pouco estudado em nossa doutrina. MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, afirma que a “[...] *literatura nacional é muito escassa a respeito e o estudo desse importante tema, em regra, fica relegado a aspectos parciais da questão como economicidade, utilidade ou exeqüibilidade.*”⁷⁰⁴ O mesmo se dava na Alemanha.⁷⁰⁵

Na realidade, como recorda ALESSANDRO MENDES CARDOSO, DERZI é a “[...] *precursora* [...]” na análise do tema, e, como afirma ela própria, até a publicação da primeira edição de sua obra “Direito Tributário, Direito Penal e Tipo”, inexistia estudo sobre a matéria.⁷⁰⁶ Afirma a referida autora que:

À época, seria vão buscar artigos doutrinários, teses ou obras especializadas que enfoquem o princípio da praticidade no Direito Fiscal de forma ampla e as formas de sua manifestação na criação de padrões rígidos, esquemas, somatórios ou pauta de valores administrativamente estabelecidos [sic].⁷⁰⁷

A situação, parece-nos, não se modificou muito; afinal, a única obra que conhecemos específica sobre o tema, além do estudo de DERZI já mencionado, é “*Praticabilidade e Justiça Tributária: exeqüibilidade de lei tributária e direitos dos*

⁷⁰⁴ **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**, p. 138. No mesmo sentido: ALESSANDRO MENDES CARDOSO, A responsabilidade do substituto tributário e os limites à praticidade, **RTFP**, n. 68, p. 156; REGINA HELENA COSTA, **Praticabilidade e Justiça Tributária: exeqüibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte**, p. 22.

⁷⁰⁵ MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 138. Veja-se também: REGINA HELENA COSTA, **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 20.

⁷⁰⁶ ALESSANDRO MENDES CARDOSO, A responsabilidade..., *op. cit.*, p. 156; MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 343. Veja-se também: LEONARDO SPERB DE PAOLA, **Presunções e Ficções no Direito Tributário**, p. 167. Somente de modo esparso era possível encontrar análises, parciais, do fenômeno, como numa passagem de CABRAL NOGUEIRA, do ano de 1969, que, ao falar das funções das ficções no direito tributário, afirma serem estas: “[...] 1º) *Facilitar a gestão, liquidação e arrecadação dos diversos tributos*; 2º) *reprimir a fraude à lei tributária*; 3º) *como instrumento da técnica legislativa, servindo ao processo de ‘redução simplificadora dos elementos de Direito’*, ou seja, a transformação em esquemas claros, precisos, simples e mecânicos dos elementos mutáveis e às vezes incompreensíveis da realidade.” Cf. LIZ COLI CABRAL NOGUEIRA, *As ficções jurídicas no direito tributário brasileiro in*: RUY BARBOSA NOGUEIRA, **Direito Tributário**, p. 257-258.

⁷⁰⁷ MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 343-344.

contribuintes”, de REGINA HELENA COSTA.⁷⁰⁸

Pouco ou muito estudada, não temos dúvida de que no Direito Tributário a encontramos em grande e cada vez maior número de hipóteses, empenhada em garantir operacionalidade ao sistema, dando solução a impasses que, se demandassem abertura à discussão, não teriam fim, ou o custo para alcançá-lo seria desproporcional à finalidade normativa:

A tipificação e a conceitualização abstrata estão, portanto, relacionadas com o princípio da praticabilidade, o qual se manifesta pela necessidade de utilização de técnicas simplificadoras da execução das normas jurídicas. Todas essas técnicas, se vistas sob o ângulo da praticabilidade, têm como objetivo:

- Evitar a investigação exaustiva do caso isolado, com o que se reduzem os custos na aplicação da lei;
- Dispensar a colheita de provas difíceis ou até mesmo impossíveis em cada caso concreto ou aquelas que representem ingerência indevida na esfera privada do cidadão e, com isso, assegurar a satisfação do mandamento normativo.⁷⁰⁹

COSTA vê, no contexto da complexidade do mundo atual “[...] a importância da praticidade ou praticabilidade, inerente, pois, ao fenômeno jurídico.”⁷¹⁰ Afinal,

A necessidade de aumentar a eficiência da arrecadação de tributos veio a impor a adoção de mecanismos voltados à simplificação do sistema, envolvendo medidas de ordem legislativa e administrativa. Tornar mais simples os sistemas tributários constitui, mesmo, um dos grandes objetivos da fiscalidade de nossos dias, já que, por razões várias, os ordenamentos fiscais se têm convertidos em realidades cada vez mais complexas.⁷¹¹

LEONARDO SPERB DE PAOLA, tratando de presunções e ficções tributárias, afirma que a difusão de tais técnicas “[...] em todo o ordenamento tributário responde a exigências de praticabilidade e certeza, que não poderiam ser plenamente garantidas, caso sempre se buscasse diretamente a riqueza do contribuinte. [...]”.⁷¹²

As justificações para sua utilização, segundo a doutrina alemã, são a “[...]”

⁷⁰⁸ Corroborando o antes afirmado, aduz REGINA HELENA COSTA: “No Brasil [...] a literatura a respeito é praticamente inexistente, sendo da lavra de Misabel Derzi quase toda a apreciação produzida a respeito do assunto, desde seu estudo pioneiro [...]. Não há no país, ao que saibamos, trabalho monográfico específico dedicado ao tema [...]. Cf. **Praticabilidade**..., op. cit., p. 22.

⁷⁰⁹ MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, **Direito Tributário**..., op. cit., p. 139. Veja-se também: Notas, in: ALIOMAR BALEEIRO, **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, p. 554.

⁷¹⁰ **Praticabilidade**..., op. cit., p. 17.

⁷¹¹ *Ibid.*, p. 19.

⁷¹² **Presunções**..., op. cit., p. 98.

defesa da esfera privada [...], a “[...] *uniformidade da tributação [...]*”, o “[...] *estado de necessidade administrativo e a praticidade [...]*.”⁷¹³ COSTA recorda que, como conceito técnico, a praticabilidade tributária existe há muito, citando, por exemplo, o que predicava Adam Smith em 1776.⁷¹⁴

Uma questão preliminar, no entanto, deve ser ventilada: a designação a ser dada a essa realidade jurídica. Vimos, nas citações, que se usou, indistintamente, “praticabilidade” e “praticidade” para nomeá-la. Ambos os termos constam da lexicografia da língua portuguesa, com as seguintes acepções semânticas: “praticabilidade” é a “*qualidade ou característica do que é praticável*”, enquanto que “praticidade” é a “*característica do que é prático*”.⁷¹⁵ Possuem, portanto, denotações diversas: o primeiro, ligado à ideia do que é praticável, ou seja, do que é “*factível, exequível, realizável*”; o segundo, por sua vez, ao que é prático, vale dizer, uma “*aplicação de uso cômodo e fácil, funcional*.”⁷¹⁶ Alguns autores, ainda, a chamam de “simplificação fiscal”, como RICARDO LOBO TORRES, ou, como recorda REGINA HELENA COSTA, de “pragmatismo” ou “factibilidade”.⁷¹⁷

Todas as designações expressam diferentes nuances da realidade jurídica objeto de estudo, e não necessitam ser descartadas, ainda que se opte por uma delas. Utilizaremos, no presente trabalho, o termo “praticabilidade”, por considerá-lo mais adequado à ideia de atuação dentro da moldura das normas jurídicas de competência tributária que ora passamos a aprofundar.⁷¹⁸

⁷¹³ MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 337-340, *passim*. Veja-se também: REGINA HELENA COSTA, **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 100.

⁷¹⁴ **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 89.

⁷¹⁵ ANTÔNIO HOUAISS, MAURO DE SALLES VILLAR e FRANCISCO MANOEL DE MELLO FRANCO, **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**, p. 1536.

⁷¹⁶ *Id.*

⁷¹⁷ RICARDO LOBO TORRES, **Curso...**, *op. cit.*, p. 129; REGINA HELENA COSTA, **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 53.

⁷¹⁸ Sobre a praticabilidade tributária, vejam-se, além das duas obras citadas de DERZI, TORRES e do artigo de CARDOSO já referido, as seguintes: MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, *Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, “para frente”, in: Id. Construindo o direito tributário na constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso*, p. 169-466; A praticidade, a substituição tributária e o direito fundamental à justiça individual, *in: OCTAVIO CAMPOS FISCHER, Tributos e direitos fundamentais*, p. 261-277; REGINA HELENA COSTA, **Curso de Direito Tributário**, p. 69-70; PAULO DE BARROS CARVALHO, *O ICMS e os “regimes especiais”*, **RDDT**, n. 8, p. 94-98.

4.1.2 A PRATICABILIDADE É UM PRINCÍPIO TRIBUTÁRIO?

A praticabilidade, que não se encontra prevista expressamente, acha-se difusa no ordenamento jurídico e, segundo DERZI, pode ser definida como “[...] *todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis. Como princípio geral de economicidade e exeqüibilidade, inspira o Direito de forma global.*”⁷¹⁹

Já BECKER afirmou que “[...] *a regra jurídica somente existe (com natureza jurídica) na medida de sua praticabilidade [...]*”, e, nesse diapasão, recordou a São Tomás de Aquino quando este afirmou que “[...] *o Direito deve ser ‘aplicável’ do mesmo modo que uma obra teatral deve ser ‘representável’, ou uma peça musical ‘executável’ [...]*”, figuras muito sugestivas, uma vez que a todo momento o referido jurista considera a construção do direito, “[...] *uma arte.*”⁷²⁰

Para ROBERTO WAGNER LIMA NOGUEIRA, parece decorrer a praticabilidade do fato de que “[...] *o direito não pode ignorar a realidade sobre a qual se aplica.*”⁷²¹ Por sua vez, ALESSANDRO MENDES CARDOSO, de forma clara, expõe o tema, do ponto de vista específico do Direito Tributário:

É de fácil visualização que caso fosse imposto à administração tributária uma atuação “clássica”, com o lançamento de ofício de cada fato gerador ocorrido, no que se refere a todos os tributos existentes, o aparato necessário para o cumprimento de suas atividades seria totalmente irrazoável. Ou melhor, seria impraticável a atividade arrecadatória nesses moldes.⁷²²

REGINA HELENA COSTA afirma que “[...] *tal atributo [a praticabilidade] está intimamente relacionado ao Direito, permeando-o em toda a sua extensão, pois este só atua no campo da possibilidade, vale dizer, somente pode operar efeitos num contexto de realidade*” [esclarecemos nos colchetes].⁷²³ Para a referida autora, trata-se de categoria lógico-jurídica, e não jurídico-positiva, pois sua “[...] *noção antecede o próprio Direito posto, correspondendo a exigência do senso comum.*”⁷²⁴

Ao contrário da referida autora, cremos que a praticabilidade tributária é

⁷¹⁹ MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, *Notas...*, op. cit., p. 554. Veja-se também: **Direito Tributário...**, op. cit., p. 138.

⁷²⁰ **Teoria Geral do Direito Tributário**, p. 73-74.

⁷²¹ Base de cálculo de taxa: mudança de paradigma. Doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho e o STF, **RTFP**, n. 67, p. 9.

⁷²² A responsabilidade..., op. cit., p. 158.

⁷²³ **Praticabilidade...**, op. cit., p. 69.

⁷²⁴ *Ibid.*, p. 53.

típica categoria jurídico-positiva, conquanto sua noção possa ser calcada numa axiologia pré-jurídica.

DERZI trata tal “técnica” como princípio tributário, ao lado de REGINA HELENA COSTA, LUÍS EDUARDO SCHOUERI, LEONARDO SPERB DE PAOLA, ISSO CHAITZ SCHERKERKEWITZ, ROBERTO WAGNER LIMA NOGUEIRA e ALESSANDRO MENDES CARDOSO.⁷²⁵ Não negamos a axiologia pressuposta em sua aplicação, sob o influxo do Princípio da Eficiência, por exemplo, como valor subjacente a espraiair influência por esse setor do sistema jurídico, chegando, inclusive, à forma de expedição de leis.⁷²⁶

BARROS CARVALHO, ao analisar os regimes especiais do ICMS, afirma:

[...] o estudioso registra a presença de uma fenomenologia peculiar à incidência do imposto, ao lado de mecanismos destinados a tornar possível a efetiva concretização da regra-matriz, além de suprir deficiências e promover as acomodações que a realidade requer para sofrer o impacto impositivo. É nesse espaço que surgem as ficções e presunções, relativas e absolutas, bem como um número grande de iniciativas pensadas para dar a operacionalidade de que o sistema necessita.⁷²⁷

O conteúdo valorativo é bem ressaltado pelo referido autor:

Em direito tributário as presunções se justificam pela relação meio-fim: custo da fiscalização e despesas de arrecadação em confronto com os valores que ingressam nos cofres públicos. Tal justificativa, contudo, é critério extrajurídico, relevante no processo de elaboração da lei, mas que repercute no produto legislado, como técnica impositiva adotada pelo legislador.⁷²⁸

Numa visão um pouco diversa, LUÍS EDUARDO SCHOUERI afirma que, além das funções arrecadadora e extrafiscal das normas tributárias, existe a função simplificadora, fundada no Princípio da Praticabilidade, “[...] *autorizando o aplicador da lei a adotar medidas globais, generalizantes, com a finalidade de simplificar o sistema tributário.*”⁷²⁹

⁷²⁵ MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, Notas..., *op. cit.*, p. 554; **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 138; REGINA HELENA COSTA, **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 53; **Curso...**, *op. cit.*, p. 70; LUÍS EDUARDO SCHOUERI, **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**, p. 32; LEONARDO SPERB DE PAOLA, **Presunções...**, *op. cit.*, p. 167; ISSO CHAITZ SCHERKERKEWITZ, O uso das presunções e ficções no direito tributário, **RTFP**, n. 31, p. 100; ROBERTO WAGNER LIMA NOGUEIRA, Base de cálculo de taxa..., *op. cit.*, p. 9; ALESSANDRO MENDES CARDOSO, A responsabilidade..., *op. cit.*, p. 158.

⁷²⁶ Para HUMBERTO ÁVILA, a “[...] *eficiência administrativa não é propriamente um princípio jurídico, na medida em que não estabelece um estado autônomo de coisas que deva ser realizado.*”. Cf. HUMBERTO ÁVILA, Presunções e Pautas Fiscais frente à Eficiência Administrativa, in: VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA, **Grandes Questões atuais do Direito Tributário**, 9º vol., p. 281. Veja-se também: REGINA HELENA COSTA, **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 146-149.

⁷²⁷ O ICMS e os “regimes especiais”... *op. cit.*, p. 96.

⁷²⁸ *Id.*

⁷²⁹ **Normas tributárias indutoras...**, *op. cit.*, p. 32.

Preferimos, no entanto, ver tal realidade sob a óptica das normas de competência tributária.⁷³⁰ As normas de competência, inseridas no “iter” de concretização do direito em seu sucessivo incidir de escalão em escalão hierárquico-normativo, determinam quem pode pôr a norma jurídica. Fazem mais, dizendo o que pode ser objeto da norma, e o que não pode. Delimitam, ainda, a forma pela qual a norma deve ser posta.⁷³¹

Foquemo-nos nas normas que delimitam quem pode expedir a norma de incidência tributária e o que pode ser “tributo” em nosso sistema, colocando entre parênteses aquelas que estipulam o modo de criação normativo, ligado ao processo legislativo. Foquemos como exemplo o artigo 153, I, da CR/88, que prevê a possibilidade de a União instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

A norma de competência extraída de tal enunciado normativo, conjuntamente com outros, permite a verificação de que: a) à União é permitida a instituição de um **imposto** que tenha como critério material da hipótese normativa um fato ligado ao auferimento de renda ou proventos. Conforme depois verificaremos, a base de cálculo, no critério material do consequente normativo, deverá ser uma medida econômica do fato constante da hipótese, e, como decorrência, o sujeito passivo, no critério pessoal do consequente, aquele que tem ligação com o fato-signo de riqueza; e b) pela interdefinibilidade dos modais deônticos, de consequência, à União é proibida a instituição, com base em tal norma de competência, de tributo que não seja **imposto** ou, ainda, cujo critério material da hipótese seja outro que não o ligado à renda ou proventos; a base de cálculo e a sujeição passiva não poderão ser completamente desvinculadas do fato-signo de riqueza.⁷³²

A forma, digamos, ordinária, na continuidade do procedimento de incidência normativa seria a instituição do tributo por meio de lei. Imaginemos que o legislador infraconstitucional o faça, criando um tributo não-vinculado a uma atividade estatal, sem previsão de destinação específica ou devolução do valor

⁷³⁰ Sobre competência tributária, veja-se a subseção 2.2.1, *supra*, p. 76; sobre princípios, veja-se o capítulo 3, *supra*, p. 120.

⁷³¹ Sobre a dinâmica jurídica, veja-se a subseção 1.3.2, *supra*, p. 63.

⁷³² Sobre o binômio formado pelo critério material do antecedente e a base de cálculo, veja-se o item 7.2.2.1, *infra*. Sobre a interdefinibilidade dos modais deônticos, veja-se o item 1.2.1.2, *supra*, p. 34..

arrecadado e prevendo, como critério material da hipótese, o auferimento de renda, como sujeito passivo, aquele que a auferiu, e como base de cálculo o valor da renda auferida. Aqui, cremos, estaríamos de acordo no sentido de que houve observância dos limites previstos pela norma de competência tributária.

Os problemas iniciam-se quando, visando, por exemplo, garantir maior simplicidade no procedimento de incidência normativa ou por qualquer outra razão ligada à busca de maior eficiência do sistema, o legislador determinar que quem irá recolher o tributo não é quem vier a auferir a renda, mas quem vier a pagá-la; ou, ainda, que a base de cálculo será um percentual sobre a “receita bruta”, e não a “renda”. Aqui, entramos no campo do extraordinário, e os questionamentos sobre os limites da licitude da atuação do legislador têm início.

É a tais questionamentos, que envolvem os limites de atuação do agente competente, para expedir a norma jurídico-tributária, seja a geral e abstrata, seja a individual e concreta, que nos parece ligada toda a discussão da praticabilidade tributária.

Dentro da moldura criada pela norma de competência tributária, pode a autoridade competente agir, expedindo novas normas. Se há trechos da moldura em que não há dúvida sobre a licitude da ação, e se há trechos, aqui, fora da moldura, em que há certeza sobre a ilicitude dela, há, outrossim, um campo de penumbra, de dúvida sintático-semântica, sobre os limites de atuação do legislador em sentido amplo. Convém recordar a esclarecedora metáfora trazida à baila por CARRIÓ, quando trata da ambiguidade das palavras, que nos parece aplicável à realidade exposta:

Há um foco de intensidade luminosa onde se agrupam os exemplos típicos, aqueles frente aos quais não se duvida que a palavra seja aplicável. Há uma zona mediata de escuridão circundante em que caem todos os casos em que não se duvida que não o seja. O trânsito de uma zona a outra é gradual; entre a total luminosidade e a escuridão total há uma zona de penumbra sem limites precisos.⁷³³

Ora, com a praticabilidade, “[...] o tributo passa a incidir sobre aquilo que

⁷³³ **Notas sobre derecho y lenguaje**, p. 33-34. No original: “Hay un foco de intensidad luminosa donde se agrupan los ejemplos típicos, aquellos frente a los cuales no se duda que la palabra es aplicable. Hay una mediata zona de oscuridad circundante donde caen todos los casos en los que no se duda que no lo es. El tránsito de una zona a otra es gradual; entre la total luminosidad y la oscuridad total hay una zona de penumbra sin límites precisos.”

*se presume ou é calculado segundo aquilo que se estima.*⁷³⁴ Por isso consideramos correta a visão de MISABEL DERZI, quando analisa a praticabilidade num sentido vertical, afinal, tendo por...

[...] base a hierarquia das normas, é útil questionar a validade da norma inferior que estabelece abstrações, tipos ou presunções com o objetivo de possibilitar a execução de norma hierarquicamente superior. [...]

[...] se considera relevante a relação entre norma exequente e norma a executar. A norma executiva contém, muitas vezes, presunções, ficções e esquemas (que, em geral, se convertem em conceitos fechados), em regra não autorizados pela norma superior, mas úteis à sua execução.⁷³⁵

Só fazemos, aqui, ressalva no que tange à afirmação da autora quanto à inexistência, em regra, de autorização da norma superior para a utilização da praticabilidade. É que, como visto, se não há autorização – ainda que não expressamente constante dos enunciados prescritivos, mas encontrável no nível da norma jurídica –, a norma inferior não poderia conter elementos simplificadores da execução da norma superior, sob pena de não se coadunar com o sistema jurídico.

Portanto, podemos localizar a praticabilidade tributária no campo das normas de competência tributária. Não passa ela de um termo genérico que indica um dos meios possíveis para a expedição de normas jurídicas, ou, melhor dizendo, que congrega diversas normas de competência na atuação do agente competente para expedição da norma geral e abstrata ou individual e concreta tributária.

Não se englobam na praticabilidade, obviamente, todas as normas de competência tributária, sob pena de se tratar de idênticos conceitos. São permissões existentes nas normas de competência, que o exegeta liga à ideia de eficiência, simplificação, economia, praticidade, enfim, praticabilidade na aplicação da norma de inferior hierarquia. Podemos encontrar permissões expressas para seu uso já no nível dos enunciados prescritivos, como veremos; mas se trata de algo raro, pois normalmente encontrar-se-ão apenas no nível da significação extraída de tais enunciados, em regra no campo de penumbra sintático-semântico.

Em suma, vemos, na praticabilidade, **uma classificação científica das normas de competência tributária, retirando do gênero uma classe, ligada à ideia de simplificação da execução da norma jurídica hierarquicamente superior.**

⁷³⁴ **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 329.

⁷³⁵ *Ibid.*, p. 320.

4.1.3 FORMAS DE APLICAÇÃO

Há um campo consideravelmente amplo de exemplos de aplicação da praticabilidade tributária. Ela aparece através de presunções, ficções legais, quantificações estabelecidas em lei, tributação na fonte, eleição de responsáveis e substitutos tributários, no modo de pensar tipificante, em enumerações taxativas, somatórios, quantificações *etc.*⁷³⁶

Ressalta REGINA HELENA COSTA que, mais frequentemente, encontra-se a utilização da praticabilidade nos critérios material, pessoal e quantitativo da norma de incidência tributária.⁷³⁷ Isso tudo pela “[...] *dificuldade que enfrenta o legislador em dominar, em sua completude, as situações que o mundo fático apresenta, pelo que emprega expedientes concernentes à praticidade para reduzir a complexidade a ele inerente.*”⁷³⁸

Comumente, encontra-se ela prevista em lei. Nesse sentido, afirma DERZI:

Quando esses fenômenos se passam nas leis, em geral admite-se a legitimidade. A praticabilidade, no entanto, opõe-se à justiça no caso ou à distinção segundo a capacidade econômica pessoal e real, embora sirva à uniformidade geral (não-discriminação). Por isso, como regra, exige-se que as presunções ensejem sempre a mais ampla prova em contrário (*júris tantum*) e que a retenção ou o reembolso possibilitem a compensação financeira ao responsável tributário.⁷³⁹

No mesmo sentido, para COSTA, é “[...] *indiscutível ser a lei o instrumento de praticabilidade por excelência.*”⁷⁴⁰ Mas a praticabilidade também é utilizada pelo Executivo, para execução em massa das leis.⁷⁴¹ Recorda DERZI que “*Em vez de descer às múltiplas distinções do caso concreto, o administrador passa a trabalhar com um padrão: o caso médio ou freqüente, desprezando as diferenças individuais que, em rigor, seriam de considerar do ponto de vista legal.*”⁷⁴²

Para COSTA, a praticabilidade, na seara administrativa, advém dos

⁷³⁶ MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, *Notas...*, *op. cit.*, p. 554; **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 319-320. Veja-se também: REGINA HELENA COSTA, **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 158-159; ISO CHAITZ SCHERKERKEWITZ, *O uso das presunções e ficções...*, *op. cit.*, p. 100; LEONARDO SPERB DE PAOLA, **Presunções...**, *op. cit.*, p. 98-100, 169.

⁷³⁷ **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 158.

⁷³⁸ REGINA HELENA COSTA, **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 158-159.

⁷³⁹ *Notas...*, *op. cit.*, p. 554.

⁷⁴⁰ **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 61.

⁷⁴¹ MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, *Notas...*, *op. cit.*, p. 555.

⁷⁴² *Id.*

próprios atributos do ato administrativo, dentre os quais ressalta a presunção de legalidade ou de legitimidade e de veracidade, a tipicidade, a imperatividade e a autoexecutoriedade, que “[...] *facilitam a execução dos atos administrativos.*”⁷⁴³ A referida autora ainda a vislumbra nos atos jurisdicionais, como no caso do princípio da instrumentalidade das formas.⁷⁴⁴

DERZI sistematiza os exemplos no direito brasileiro, da seguinte forma: a) há as presunções e padronizações legais; e b) existe a execução simplificadora nos regulamentos, orientações e práticas administrativas.⁷⁴⁵

Exemplos de utilização das presunções e padronizações legais de forma legalmente autorizada é a realização de lançamento do imposto por estimativa, em que não se leva em conta as operações realizadas, mas a média presumível dessas operações; e a substituição tributária “para a frente” que presume a “[...] *operação de circulação futura, de acordo com o usual e ordinário, embora, eventualmente, ela possa não ocorrer.*”⁷⁴⁶

Já exemplos da execução simplificada na prática administrativa tributária, para a referida autora, teríamos os seguintes, em rol não exaustivo: a) imposto de renda arrecadado na fonte que supõe a ocorrência de fato jurídico tributário “futuro”; b) regimes especiais; c) pautas de valores; d) quadro de valores de imóveis urbanos; e) quadro de valores de veículos automotores; f) lançamentos com base em índices artificiais de produtividade *etc.*⁷⁴⁷

Segundo DERZI e ALESSANDRO MENDES CARDOSO, um exemplo de vantajada importância da praticabilidade, nos dias atuais, é o próprio lançamento por homologação, tão prestigiado por sua economicidade.⁷⁴⁸ BARROS CARVALHO recorda ainda os regimes especiais; e COSTA, a analogia, a privatização da gestão tributária, meios alternativos para resolução de conflitos *etc.*⁷⁴⁹

Parece-nos didática a classificação feita por COSTA, que será por nós adotada.⁷⁵⁰ Ela vislumbra quatro gêneros de instrumentos de praticabilidade: a) a

⁷⁴³ REGINA HELENA COSTA, **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 62.

⁷⁴⁴ *Ibid.*, p. 67-68.

⁷⁴⁵ **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 326-331, *passim*.

⁷⁴⁶ *Ibid.*, p. 328.

⁷⁴⁷ *Ibid.*, p. 330.

⁷⁴⁸ *Ibid.*, p. 358; ALESSANDRO MENDES CARDOSO, A responsabilidade..., *op. cit.*, p. 159.

⁷⁴⁹ O ICMS e os “regimes especiais”... *op. cit.*, p. 96; REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 70.

⁷⁵⁰ **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 159.

abstração generalizante; b) a analogia; c) a privatização da gestão tributária; e d) os meios alternativos de solução de conflitos tributários.⁷⁵¹ A abstração generalizante, para a referida autora, engloba diversos meios, dentre os quais ela cita as presunções, as ficções e as normas de simplificação.⁷⁵²

Há diversos problemas para a delimitação do campo lícito de atuação do Estado nessa área. Nesse sentido, afirma ALESSANDRO MENDES CARDOSO:

É indiscutível que a praticidade é um aspecto cada vez mais levado em conta pelos tribunais, principalmente o Supremo Tribunal Federal, na apreciação das questões tributárias. Só que este princípio não pode se tornar uma justificativa para toda e qualquer forma de atuação das autoridades fiscais. Entendemos, sim, que tendo em vista a complexidade da sociedade moderna, algumas ferramentas de simplificação devem ser aplicadas, mas desde que isso se faça efetivamente de forma proporcional, controlando-se o grau de ingerência do Estado sobre a vida e a atividade dos cidadãos e contribuintes.⁷⁵³

Aduz, do mesmo modo, REGINA HELENA COSTA, a existência da “[...] *necessidade de observância de certos limites para sua realização, cuja identificação revela-se um dos maiores desafios no trato deste tema.*”⁷⁵⁴

Sabemos a complexidade do tema, que, como visto, é ainda carente de estudos em nossa doutrina, apesar de sua cada vez maior importância e efetiva utilização. Não temos a pretensão de esgotá-lo, objetivo que não nos parece possível dentro do limitado espaço do presente trabalho. Tentaremos analisar, mais proximamente, **alguns** desses limites para a utilização da praticabilidade. Fá-lo-emos, contudo, não sobre **todos** os aspectos da praticabilidade na seara tributária: debruçar-nos-emos, doravante, somente sobre as abstrações generalizantes, e, dentro delas, especificamente, sobre as presunções e ficções legais tributárias, na próxima seção. Voltaremos a tratar, posteriormente, das presunções, acompanhadas, aí, das normas de simplificação.⁷⁵⁵

⁷⁵¹ REGINA HELENA COSTA, **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 159-210, *passim*.

⁷⁵² *Ibid.*, p. 159-188, *passim*.

⁷⁵³ A responsabilidade..., *op. cit.*, p. 142.

⁷⁵⁴ **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 211.

⁷⁵⁵ Veja-se o capítulo 7, *infra*.

4.2 PRESUNÇÕES E FICÇÕES LEGAIS TRIBUTÁRIAS

4.2.1 AS PRESUNÇÕES E FICÇÕES JURÍDICAS

Interessa-nos, no presente trabalho, já o dissemos, uma análise jurídica de nosso objeto de estudo.⁷⁵⁶ O mesmo foco daremos em relação às presunções e ficções jurídicas. Antes, contudo, de ultrapassarmos o umbral do jurídico, vale a pena fixar noções prévias, essenciais para o estudo que aqui pretendemos. Para tanto, convém diferenciar as ficções das presunções, e ambas de figuras próximas, que possuem em comum o fato de serem formas de utilização da linguagem, mas que não se confundem.

Numa ficção não se utiliza a linguagem para descrever a realidade, mas desconsidera-se o mundo real, com alguma finalidade, seja ela “[...] *contar uma história, construir modelos científicos e até mesmo criar direitos e obrigações.*”⁷⁵⁷ É uma simulação, o ato ou efeito de fingir.⁷⁵⁸ E a ficção exige, como bem aponta CRISTIANO CARVALHO, que “[...] *o falante esteja na posição reconhecida de ‘contar ou representar uma estória’ e que o ouvinte reconheça essa posição do falante [...]*”, apesar dos riscos de falhas, nos casos em que ela é considerada realidade.⁷⁵⁹

Não se confundem a ficção e a mentira, afinal, nesta, há um desacordo intencional entre a linguagem e a realidade, mas o falante tem a intenção de que o ouvinte considere sua fala como se de realidade se tratasse, enquanto naquela a verdade é colocada entre parênteses.⁷⁶⁰ Por sua vez, as presunções são “[...] *o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa se infere o fato desconhecido cuja existência é provável.*”⁷⁶¹

O Direito constrói suas próprias realidades.⁷⁶² Dada a premissa adotada neste trabalho, de que o Direito se constitui pela linguagem, num uso socialmente estipulado para a regulação da conduta humana intersubjetiva, consideramos a

⁷⁵⁶ Veja-se a seção 1.1, *supra*, p. 21.

⁷⁵⁷ CRISTIANO CARVALHO, **Ficções Jurídicas no Direito Tributário**, p. 69.

⁷⁵⁸ ANTÔNIO HOUAISS, MAURO DE SALLES VILLAR e FRANCISCO MANOEL DE MELLO FRANCO, **Dicionário...**, *op. cit.*, p. 891.

⁷⁵⁹ **Ficções...**, *op. cit.*, p. 88-89.

⁷⁶⁰ *Id.*

⁷⁶¹ ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 538.

⁷⁶² Nesse sentido, vide, exemplificativamente: PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário: fundamentos...**, p. 10; ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO, **Ficções Tributárias: identificação e controle**, p. 251.

afirmação tão verdadeira quanto a de que a linguagem, ela própria, constrói sua própria realidade.

Numa situação do mundo social, homens exercem um labor para outrem, e recebem, deste, uma quantia pecuniária. O Direito, regulando tal situação, cria as noções de “contrato de prestação de serviço”, “contrato de emprego”, “vínculo estatutário”, “trabalho voluntário com reembolso de despesas”, “contrato de empreitada”, “serviço militar obrigatório” *etc.* Tais situações normativas, apesar de se referirem a uma realidade, com ela não se confundem. Temos o mundo do dever-ser e do ser, devidamente singularizados.⁷⁶³

Outras normas jurídicas preveem, por sua vez, que, se estamos diante de um “contrato de prestação de serviço” ou de “vínculo estatutário”, uma ação judicial que os visa discutir deve ser ajuizada na Justiça Comum Estadual ou Federal, conforme o caso. Se temos um “contrato de emprego”, tal ação será de competência da Justiça do Trabalho. Vemos que estas segundas normas dispõem sobre situações reguladas pelas primeiras.

Feita a introdução, é hora de tentarmos desmistificar o tema objeto do estudo.

O estudo sobre as ficções e presunções jurídicas iniciou-se na Ciência do Direito voltada para o Direito Civil.⁷⁶⁴ Tradicionalmente, aponta-se a existência, no Direito, de presunções legais e “hominis”, quando o critério é a sua fonte de emanção, e em presunções absolutas ou “juris et jure” e relativas ou “juris tantum”, no que tange ao critério da forma de admissão da prova em sentido contrário, além das ficções jurídicas.⁷⁶⁵

Numa primeira aproximação, diferenciemos tais conceitos. Como bem aponta MARIA RITA FERRAGUT, em comentário reiterado por CRISTIANO CARVALHO, em rigor, toda presunção é “legal”.⁷⁶⁶ A diferença entre as chamadas “presunções legais” e as “hominis” dá-se no tipo de norma em que se verificam: as primeiras, em

⁷⁶³ Veja-se o item 1.2.1.1, *supra*, p. 27.

⁷⁶⁴ JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES, **Imposto sobre a renda**: pressupostos constitucionais, p. 155. Para um bosquejo histórico envolvendo o tema, veja-se: LEONARDO SPERB DE PAOLA, **Presunções...**, *op. cit.*, p. 57; MARIA RITA FERRAGUT, **Presunções no Direito Tributário**, p. 53-56.

⁷⁶⁵ MARIA RITA FERRAGUT, **Presunções...**, *op. cit.*, p. 63-64; CRISTIANO CARVALHO, **Ficções...**, *op. cit.*, p. 211; ISO CHAITZ SCHERKERKEWITZ, O uso das presunções e ficções..., *op. cit.*, p. 91-93; SUZANA C. NAVARRINE e RUBÉN O. ASOREY, **Presunciones y ficciones en el derecho tributario**, p. 10-11, 100.

⁷⁶⁶ MARIA RITA FERRAGUT, **Presunções...**, *op. cit.*, p. 65-66; CRISTIANO CARVALHO, **Ficções...**, *op. cit.*, p. 211.

normas gerais e abstratas, as segundas, em normas individuais e concretas. De um fato conhecido – o indício –, conclui-se a existência de um fato desconhecido. Esse raciocínio é uma presunção.⁷⁶⁷ Há discussão acerca da natureza de tal raciocínio, se dedutivo ou indutivo, mas ficamos com CARRAZZA, quando afirma que “[...] *pouco importa se obtida [a presunção] por dedução ou indução*” [esclarecemos nos colchetes]⁷⁶⁸

No Direito, encontra-se o raciocínio presuntivo no momento de sua aplicação, quando da enunciação da norma individual e concreta. Insere-se na discussão acerca das provas.⁷⁶⁹ Com efeito, tanto o Judiciário, quanto a Administração, ao emitirem norma individual e concreta, muitas vezes se socorrem de provas indiretas, indícios, num raciocínio presuntivo.⁷⁷⁰ Eis a chamada presunção simples, ou do homem (presunção “hominis”) que “[...] *insere-se no âmbito processual das provas, refere-se a norma individual e concreta, na fase de aplicação*” [sic].⁷⁷¹

Não é objeto do presente trabalho a análise da possibilidade do uso de tais presunções no Direito. Afinal, por serem matéria afeta à enunciação da norma individual e concreta, seja numa sentença judicial, seja num ato administrativo de lançamento, elas refogem aos limites do presente estudo, que visa analisar as presunções e ficções jurídicas trazidas no bojo de uma lei.

No que se refere a elas, como já exposto, costuma-se apontar a existência das presunções absolutas (“juris et de jure”) e relativas (“jure tantum”), afora as ficções jurídicas, que teriam diversa natureza. A nosso ver, as presunções relativas, ainda que previstas também através de veículo legal, diferem ontologicamente das presunções absolutas.⁷⁷² E estas, na realidade, não passam de sinônimo de ficções jurídicas. Expliquemos.

As presunções legais relativas tratam, assim como as presunções

⁷⁶⁷ LEONARDO SPERB DE PAOLA, **Presunções...**, *op. cit.*, p. 72-73; CRISTIANO CARVALHO, **Ficções...**, *op. cit.*, p. 210.

⁷⁶⁸ **Curso...**, *op. cit.*, p. 425.

⁷⁶⁹ CRISTIANO CARVALHO, **Ficções...**, *op. cit.*, p. 211.

⁷⁷⁰ ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO, **Ficções...**, *op. cit.*, p. 261.

⁷⁷¹ *Ibid.*, p. 259.

⁷⁷² Nesse sentido, veja-se: LEONARDO SPERB DE PAOLA, **Presunções...**, *op. cit.*, p. 66-67; LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ, **Sujeição Passiva Tributária**, p. 239; MARIA RITA FERRAGUT, **Presunções...**, *op. cit.*, p. 66-67; FRANCESCO MOSCHETTI, **El principio de capacidad contributiva**, p. 307-310.

“hominis”, de matéria probatória.⁷⁷³ Distribuem o ônus probatório de determinada maneira. São, portanto, normas processuais – judiciais ou administrativas.⁷⁷⁴ A diferença entre ambas é que as legais são previstas em normas gerais e abstratas, distribuindo de determinada maneira o ônus probatório quando da enunciação da norma individual e concreta. Já as presunções “hominis” são realizadas diretamente quando da expedição de normas individuais e concretas. Quando dizemos que há distribuição do ônus probatório, não afirmamos que haja sua “inversão”. Há na realidade, como aduz FERRAGUT “[...] *a transferência do objeto da prova, já que o fato principal não necessita ser provado de forma direta*”, ou, como afirma PAOLA, há a modificação “[...] *do objeto da prova [...], alividando, mas não invertendo, o ônus probatório de uma das partes [...]*”.⁷⁷⁵

Já a problemática e secular discussão acerca das diferenças entre presunções absolutas e ficções jurídicas pode, inicialmente, ao menos, ser desanuviada pela verificação de que tais termos são utilizados em dois sentidos diversos, sem a devida distinção.⁷⁷⁶ Eis uma segunda aproximação do objeto de estudo. No primeiro caso, a presunção dá-se pelo cotejo entre o conteúdo normativo e um evento do mundo real. No segundo, a relação se faz entre um conteúdo normativo e outro.

Autores há que distinguem a presunção absoluta da ficção legal. Já PONTES DE MIRANDA apontava que “[...] *se, em verdade, há fundo comum, as ficções são mais do que presunções legais, ainda absolutas [...]*”, pois “[...] *a ficção enche de artificial o suporte fáctico; a presunção legal apenas tem como acontecido, ou não acontecido, o que talvez não aconteceu, ou aconteceu [...]*”.⁷⁷⁷ Outrossim, BECKER, no início de sua análise sobre o tema, afirma que na “[...] *ficção a lei*

⁷⁷³ CRISTIANO CARVALHO, **Ficções...**, *op. cit.*, p. 214; SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Teoria Geral do Tributo, da interpretação e da Exoneração tributária**, p. 166-167; LEONARDO SPERB DE PAOLA, **Presunções...**, *op. cit.*, p. 64-73. Veja-se também: JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Imposto sobre Produtos Industrializados: uma águia garciamarquiana entre os tributos, *in*: EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, FERNANDO AURÉLIO ZILVETI e ROBERTO QUIROGA MOSQUERA. [Coords], **Tributação das Empresas: Curso de Especialização**, p. 187; FRANCESCO MOSCHETTI, **El principio...**, *op. cit.*, p. 310.

⁷⁷⁴ JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES, **Imposto sobre a renda...**, *op. cit.*, p. 152.

⁷⁷⁵ MARIA RITA FERRAGUT, **Presunções...**, *op. cit.*, p. 73; LEONARDO SPERB DE PAOLA, **Presunções...**, *op. cit.*, p. 69.

⁷⁷⁶ Nesse sentido, afirma LEONARDO SPERB DE PAOLA: “O estudo das presunções e ficções é, freqüentemente, prejudicado pelo embaralhamento das realidades jurídica e extrajurídica. Assim, por exemplo, costuma-se dizer que as ficções falseiam a realidade, ou, em outras palavras, distorcem-na. Tal assertiva, se considerarmos a diferença que, mesmo adotando-se uma postura não positivista, existe entre o universo normativo e o universo fático, é questionável.” Cf. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 47.

⁷⁷⁷ **Tratado de Direito Privado**, tomo 1, p. 447.

estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente (ou com toda a certeza) falso [...], enquanto que, *“[...] na presunção, a lei estabelece como verdadeiro um fato que é provavelmente verdadeiro.”*⁷⁷⁸ O que os distingue, para o referido autor, é a *“[...] falta de correlação natural de existência [...]”* entre o fato conhecido e o desconhecido.⁷⁷⁹ No mesmo sentido pensa JOSÉ LUIS PEREZ DE AYALA E DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO.⁷⁸⁰ PAOLA, por sua vez, afirma que *“[...] a diferença jurídica entre presunções absolutas e ficções radica-se na maior ou menor proximidade entre os fatos previstos nas normas [...]”*.⁷⁸¹

Contudo, veja-se um importante senão nessa distinção: ela contrapõe a previsão normativa à realidade fenomênica. Vale dizer, o juízo que afirma que o caso “x” é uma ficção, e não uma presunção absoluta, compara elementos do mundo do dever-ser com outros, do mundo do ser. Por isso entendemos que BECKER mais uma vez andou bem, ao consignar que

*[...] A distinção entre a presunção e a ficção existe apenas no plano pré-jurídico, enquanto serviam de elemento intelectual ao legislador que estava construindo a regra jurídica. Uma vez criada a regra jurídica, desaparece aquela diferenciação porque tanto a presunção, quanto a ficção, ao penetrarem no mundo jurídico por intermédio da regra jurídica, ambas entram como verdades (realidades jurídicas).*⁷⁸²

Ou seja; tal espécie de juízo acerca das presunções absolutas e ficções legais, importantes num estudo de Política do Direito, parece-nos perder relevância numa análise que pretenda pertencer à Ciência do Direito em sentido estrito. Em sentido contrário ao ora exposto, CRISTIANO CARVALHO considera uma impropriedade falar que a presunção legal só existe numa análise pré-jurídica, assentando que o *“[...] legislador é tão parte do processo autogerativo do direito quanto o juiz ou o agente público. Em muitas situações, a atitude mental é a mesma, tanto de quem produz o direito material como de quem o aplica ao caso*

⁷⁷⁸ ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 539. Veja-se também: SUZANA C. NAVARRINE e RUBÉN O. ASOREY, **Presunciones...**, *op. cit.*, p. 7-10.

⁷⁷⁹ ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria Geral...**, *op. cit.*, 540.

⁷⁸⁰ JOSÉ LUIS PEREZ DE AYALA, **Las ficciones en el derecho tributario**, p. 21-23; DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO, **Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario**, p. 142-143.

⁷⁸¹ **Presunções...**, *op. cit.*, p. 83.

⁷⁸² ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria Geral...**, *op. cit.*, 540. No mesmo sentido: REGINA HELENA COSTA, **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 61; LEONARDO SPERB DE PAOLA, **Presunções...**, *op. cit.*, p. 58-84 e 263. Veja-se também: JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Imposto sobre Produtos Industrializados: uma águia garciamarquiana...*op. cit.*, p. 187. Em sentido contrário: PAULO AYRES BARRETO, **Imposto sobre a renda e preços de transferência**, p. 138.

concreto".⁷⁸³

Discordamos do referido autor, contudo. É que, ainda que efetivamente o legislador ou o aplicador do Direito tenham realizado um raciocínio presuntivo ou ficcional, isso se perde no momento da enunciação da norma, geral e abstrata ou individual e concreta. Fica a descrição em abstrato ou em concreto de um fato que, se ocorrido, dará ensejo a uma relação jurídica. A afirmação de que o órgão emissor da norma se utilizou de uma presunção é realizada pelo cientista do Direito, e, enquanto calcada no cotejo entre a norma expedida e a realidade fática, também será uma presunção ou ficção, dessa vez científica, pois a intenção do emissor da mensagem se perde no espaço-tempo. Objetivamente, à Ciência do Direito resta o suporte físico, que é apenas o primeiro dos quatro subsistemas no percurso construtor de sentido do direito.⁷⁸⁴ Purificando a linguagem natural do legislador, podemos chegar a uma presunção absoluta ou ficção puramente jurídicas.

Na realidade, podemos afirmar que toda norma jurídica geral e abstrata, cujo veículo de destaque, hodiernamente, é a lei, é fundada em presunções absolutas ou ficções, levadas a cabo pelo seu órgão emissor. O Código Civil, ao tratar da capacidade civil, determina, em seu artigo 3º, I, a incapacidade para o exercício pessoal de atos civis para os menores de dezesseis anos.⁷⁸⁵ Eis a determinação normativa, pura e simples. Pode-se inferir que o legislador presumiu a incapacidade dos menores de dezesseis anos, apesar de ser plenamente possível que, num caso concreto, haja um garoto de idade inferior ao limite legal com plena maturidade e capacidade psicológica de compreender as consequências de seus atos. Os exemplos são numerosos.⁷⁸⁶

Preferimos não especular sobre a existência de presunção ou ficção do emissor da norma em relação à realidade fática, pois, como exposto, além de se tratar do óbvio, não nos parece uma análise útil: de qualquer modo, seja ou não de presunção absoluta ou ficção, a norma expedida terá como limite as disposições

⁷⁸³ CRISTIANO CARVALHO, **Ficções...**, *op. cit.*, p. 213.

⁷⁸⁴ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 115. Sobre o tema, veja-se o item 1.2.1.3, *supra*, p. 40.

⁷⁸⁵ Interessantes tratativas sobre o tema dão-se nas seguintes obras: ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO, **Ficções...**, *op. cit.*, p. 105; LEONARDO SPERB DE PAOLA, **Presunções...**, *op. cit.*, p. 53.

⁷⁸⁶ Por exemplo, a presunção de conhecimento da lei por todos, o estupro presumido das menores de quatorze anos, o horário de verão *etc.*

constitucionais, referentes à competência legislativa como um todo.⁷⁸⁷

Em remate, a presunção absoluta e a ficção jurídica não são regras de ônus probatório. São de direito substantivo.⁷⁸⁸ Nesse sentido, afirma DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO que “[...] *as presunções absolutas [...] efetivamente se adéquam ao esquema geral das normas substantivas, consistente em vincular uma consequência jurídica à realização de uma determinada hipótese [...]*.”⁷⁸⁹

E, de qualquer modo, as diferenças entre presunção absoluta ou a ficção, se existentes, encontram-se fora dos limites do jurídico, como exposto. Não vemos diferença, portanto, desde uma análise puramente jurídica, entre “ficção jurídica” e “presunção absoluta”.⁷⁹⁰ Utilizaremos tais expressões como sinônimas no presente trabalho. Nesse sentido, aduz MARIA RITA FERRAGUT:

Assim, embora não pudéssemos deixar de reconhecer que as regra de “presunção absoluta” traduzam um raciocínio presuntivo pré-jurídico, como presunção não podem ser consideradas, por não admitirem a produção de provas contrárias.

Esclareça-se, apenas, que o reconhecimento da existência do raciocínio presuntivo, e da probabilidade a ele inerente, interessará somente para fins de diferencia-las das ficções jurídicas, muito embora a utilidade dessa diferenciação seja altamente questionável já que, sempre que a utilização válida dessas espécies normativas for possível, o regime jurídico aplicado é o mesmo para ambas *[sic]*.⁷⁹¹

Fixado tal ponto, uma reflexão se faz necessária, pois pertinente é o questionamento realizado por ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO: “*Se o Direito*

⁷⁸⁷ Ainda que devamos ressaltar que, como bem aduz JOSÉ ROBERTO VIEIRA, muitas vezes se faz necessário insistir no óbvio. Cf. JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *Fundamentos Republicano-Democráticos da Legalidade Tributária: óbvios ululantes e não ululantes*, in: MELISSA FOLMANN [Coord], **Tributação e direitos fundamentais**, p. 189.

⁷⁸⁸ ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 548-549; MARIA RITA FERRAGUT, **Presunções...**, *op. cit.*, p. 64; SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Teoria Geral do Tributo...**, *op. cit.*, p. 166-167; LEONARDO SPERB DE PAOLA, **Presunções...**, *op. cit.*, p. 61, 154; JOSÉ LUIS PEREZ DE AYALA, **Las ficciones...**, *op. cit.*, p. 21.

⁷⁸⁹ DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO, **Presunciones...**, *op. cit.*, p. 122. No original: “[...] *las presunciones absolutas [...] efectivamente responden al esquema general de las normas sustantivas, consistente en vincular una consecuencia jurídica a la realización de un determinado supuesto de hecho [...]*.”

⁷⁹⁰ Nesse sentido, veja-se: MARIA RITA FERRAGUT, **Presunções...**, *op. cit.*, p. 64-65; ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO, **Ficções...**, *op. cit.*, p. 267; LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ, **Sujeição...**, *op. cit.*, p. 239-240. LEONARDO SPERB DE PAOLA, afirma que “*Numa perspectiva exclusivamente positivista, o discrimen feito [em relação a presunções absolutas e ficções] não tem sentido, pois se baseia em considerações sobre equivalências fáticas entre fenômenos. [...]*” [esclarecemos nos colchetes]. Referido autor, no entanto, parte de premissas diversas, relacionadas à teoria tridimensional de Miguel Reale, e promove, desse modo, a diferença em questão. Cf. **Presunções...**, *op. cit.*, p. 82

⁷⁹¹ **Presunções...**, *op. cit.*, p. 65.

*constrói a si próprio [...], o que vem a ser FICÇÃO JURÍDICA?”*⁷⁹²

Para chegar a tal resposta entendemos necessária uma reflexão prévia. Grande parte da identificação de ficções jurídicas dá-se pela mera comparação entre dispositivos de lei. Entendemos ser completamente irrelevante a forma de expressão do legislador, que se dá em linguagem técnica, longe da tendência à pureza que uma linguagem científica busca, e que pode, por isso, utilizar expressões como, por exemplo, “presume-se” para o fim de se reconhecer a existência de verdadeira presunção jurídica.⁷⁹³ Para que encontremos uma ficção jurídica entendemos necessária uma análise do Direito no nível das normas jurídicas.⁷⁹⁴

Claro que podemos até nos referir a uma “ficção do legislador” – ao comparar a disposição legislativa ao mundo real, no que seríamos redundantes, pois, como visto, todo o Direito se funda em tal espécie de ficção, até mesmo por se constituir em linguagem. Podemos também nos referir a “ficções de dispositivos legais”, caso em que um artigo de lei “equipara” um fato a outro, referido em outro artigo de lei. Mas, nesse caso, numa análise que consideramos ainda superficial, do Direito, pois presa apenas ao seu suporte físico, estaríamos tão somente classificando a linguagem natural do legislador, entre aquela em que ele preferiu colocar toda a matéria num só dispositivo legal, e aquela em que ele preferiu, por técnica redacional, separar a matéria em dois ou mais dispositivos, utilizando o verbo “equiparar”, “considerar”, “presumir”, v.g. Não se trata, no entanto, a nosso ver, de uma real ficção jurídica, cuja identificação demanda mais aprofundada observação do objeto de estudo.

Distanciamo-nos, portanto, da definição de ficção jurídica adotada por MARIA RITA FERRAGUT, que parte de uma comparação entre a previsão normativa e a realidade fática, para o fim de diferenciá-la da presunção absoluta, por nós já afastada.⁷⁹⁵

Vejamos o posicionamento de ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO. Afirma

⁷⁹² ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO, **Ficções...**, *op. cit.*, p. 253.

⁷⁹³ ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria Geral...**, *op. cit.*, p. 549; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 4-6, *passim*. Em sentido contrário, vislumbrando diferenças entre a equiparação e a ficção jurídica, veja-se: TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, Equiparação – CTN, art. 51, **RT**: cadernos de direito tributário e finanças públicas, n. 28, p. 10-11.

⁷⁹⁴ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 113-114, *passim*.

⁷⁹⁵ **Presunções...**, *op. cit.*, p. 85-86.

a referida autora que “[...] a norma jurídica introdutora de ficção no sistema tem que ser analisada em relação a outras normas já nesse existentes [...]”.⁷⁹⁶ Para ela, as ficções jurídicas encontram-se na figura da “remissão legal” e nas “ficções jurídicas autônomas”, que são “[...] introduzidas diretamente no ordenamento jurídico como normas de 2ª geração [...]”.⁷⁹⁷ Com ela, concordamos parcialmente. Como exposto, a mera figura da “remissão legal” limitada a uma análise do suporte físico – texto de lei, v.g. –, não configura, a nosso ver, uma ficção jurídica, que deve ser buscada em nível mais formalizado, nas normas jurídicas. Ali, onde vislumbramos o **mínimo deontico irreduzível**, utilizando a expressão de PAULO DE BARROS CARVALHO, é onde encontramos, em sua crueza, as ficções jurídicas.⁷⁹⁸ Ademais, assevera LEONARDO SPERB DE PAOLA que “[...] as normas não se confundem com os dispositivos legais, com as divisões operadas pelo legislador. Não podemos buscar diferentes realidades jurídicas em meras opções de técnica legislativa. Também devemos resguardar-nos contra equívocos que radicam na forma gramatical escolhida pelo legislador.”⁷⁹⁹

Para PAOLA, tanto a presunção absoluta quanto a ficção são normas remissivas ou restritivas que, como visto, distinguem-se pela existência, ou não, de ligações naturais entre os fatos previstos nas normas, apesar de igualarem-se no âmbito sintático.⁸⁰⁰ Ele trata de forma mais pormenorizada das presunções absolutas, chegando a algumas conclusões que nos parecem aplicáveis ao seu conceito de ficções jurídicas. Distingue, o autor, três tipos de presunção absoluta: a) as que são regras não-autônomas remissivas; b) as que configuram regras restritivas; e c) as que interferem no mandamento de outra norma, com alteração de suas conseqüências jurídicas.⁸⁰¹ Não discordamos da classificação de referido autor. Todavia, como veremos, mais detalhadamente, consideramos necessário que tais “normas remissivas”, “restritivas” ou que “interferem nas conseqüências jurídicas de outra”, para que se configurem como verdadeiras ficções, sejam cotejadas com normas de superior hierarquia.

⁷⁹⁶ ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO, **Ficções...**, op. cit., p. 299.

⁷⁹⁷ *Id.*

⁷⁹⁸ **Direito Tributário: fundamentos...**, p. 17. E, pelos exemplos fornecidos, MARIA RITA FERRAGUT também considera, como ficções, as remissões realizadas no texto de lei. Cf. **Presunções...**, op. cit., p. 86.

⁷⁹⁹ **Presunções...**, op. cit., p. 62.

⁸⁰⁰ *Ibid.*, p. 81-83, *passim*.

⁸⁰¹ *Ibid.*, p. 62-63.

O mesmo podemos afirmar quanto às definições de DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO, que parte de uma análise estritamente jurídica para suas conclusões e que considera as presunções absolutas e as ficções – por ele diferenciadas -, como normas de remissão.⁸⁰²

Por sua vez, CRISTIANO CARVALHO considera existente uma ficção jurídica quando o ato de fala, de modo propositado, desvincula a regra, em algum ponto, da realidade: a) jurídica (ficção de terceiro grau); b) institucional (ficção de segundo grau); e c) objetiva (ficção de primeiro grau).⁸⁰³ As de segundo grau seriam aquelas que desconsideram a realidade institucional como, por exemplo, a economia.⁸⁰⁴ Em nosso entender, efetiva ficção jurídica somente existe nas chamadas ficções de terceiro grau, segundo a proposta classificatória do autor, ficando as outras duas num juízo que realiza o cotejo entre a norma jurídica e o mundo fenomênico, que, como já exposto, não nos parece ser relevante para a Ciência do Direito em sentido estrito.

Fixadas tais premissas, tidas como definições por redefinição, convém assentar uma questão de suma importância.⁸⁰⁵ Se uma norma “Nj1” tem por critério material o evento “E”, como já visto, por mais desalinhada que possa parecer a previsão normativa, se comparada ao mundo fenomênico, não se trata de presunção ou ficção jurídica, mas de mero instrumento de regulação de conduta, que se pode encontrar ou não permitida pelo ordenamento jurídico, nos termos das normas de competência previstas, em nosso caso, pela Constituição da República.⁸⁰⁶ Pode ser, até, uma realidade presumida ou ficta, mas tal dado se perde no ato de enunciação da norma, e já não possui qualquer relevância numa análise de Ciência do Direito em sentido estrito. É criação do direito, não ficção jurídica.

Todavia, se uma norma “Nj2” se refere, ainda que indiretamente, à norma “Nj1”, dando por certa a ocorrência de um de seus elementos, simplificando sua execução, têm-se três situações distintas: a) se são normas de mesmo grau

⁸⁰² *Presunciones...*, *op. cit.*, p. 118-119.

⁸⁰³ *Ficções...*, *op. cit.*, p. 223 e 242-248.

⁸⁰⁴ *Ibid.*, p. 244.

⁸⁰⁵ Veja-se o item 1.1.2, *supra*, p. 23.

⁸⁰⁶ Como partimos, no presente trabalho, da premissa da ilimitude do Poder Constituinte Originário, ele poderia, sem qualquer óbice, criar normas jurídicas que “presumissem” de forma absoluta fatos que nunca ocorreriam no mundo fenomênico, ou, em outras palavras, teria total liberdade para criar ficções jurídicas, salvo o que não é alcançável pela regulação da conduta humana.

hierárquico e de mesma generalidade, na realidade, temos uma revogação – vale dizer, mera construção jurídica –; b) se são normas de mesmo grau hierárquico, mas uma é mais específica do que a outra, temos uma derrogação – ou seja, outra mera construção jurídica –; e, por fim c) se são normas de grau hierárquico diverso, temos, finalmente, uma presunção ou ficção jurídica, situação em que nossa definição se iguala à de ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO, no que se refere às ficções jurídicas autônomas, ou às ficções de terceiro grau de CRISTIANO CARVALHO.⁸⁰⁷

Exemplo da primeira hipótese é, em nosso entender, o caso do artigo 80 do Código Civil: o direito à sucessão aberta não é, fictamente, bem imóvel para o Direito. É, simplesmente, bem imóvel, já que tal “equiparação” se dá para “todos os fins legais”, vale dizer, será regulada pelas mesmas normas aplicáveis aos bens previstos no art. 79 do mesmo diploma legal.⁸⁰⁸ Em relação ao segundo caso, parece-nos clara a hipótese do artigo 1.473 do mesmo Código Civil, pois, apenas para fins de garantia de dívida, os navios e aeronaves são bens imóveis – isto é, nesta matéria, serão regulados pelas mesmas normas que tratam dos demais bens imóveis.⁸⁰⁹ Tem-se como exemplo de efetiva ficção jurídica o caso do § 2º do artigo 55 da Lei Federal n. 8.213, de 24 de julho de 1991, que determina que a contagem do tempo de contribuição (previsão constitucional) far-se-á, no caso do trabalhador rural, até a entrada em vigor da lei, pela contagem do tempo de serviço – situação, hoje, já não albergada constitucionalmente.

Vê-se, portanto, que encontramos as ficções como proposta classificatória da Ciência do Direito.⁸¹⁰ E há que cuidar para se não confundirem esses dois planos de linguagem, como bem alertam BARROS CARVALHO e JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES.⁸¹¹

Desse modo, chegamos às seguintes conclusões, ao final do presente

⁸⁰⁷ ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO, **Ficções...**, *op. cit.*, p. 299; CRISTIANO CARVALHO, **Ficções...**, *op. cit.*, p. 245.

⁸⁰⁸ Em sentido contrário, vide exemplificativamente: ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO, **Ficções...**, *op. cit.*, p. 254.

⁸⁰⁹ Também em sentido contrário, considerando a situação exemplo de ficção jurídica, vide: ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO, **Ficções...**, *op. cit.*, p. 254.

⁸¹⁰ “Tomada em relação ao direito positivo, a Ciência do Direito é uma sobrelinguagem ou linguagem de sobrenível. Está acima da linguagem do direito positivo, pois discorre sobre ela, transmitindo notícias de sua compostura como sistema empírico” Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 3.

⁸¹¹ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 1-2; JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES, **Imposto sobre a renda...**, *op. cit.*, p. 155-156. Veja-se a subseção 1.2.2, *supra*, p. 45.

tópico: a) a presunção “hominis” encontra-se em normas jurídicas individuais e concretas; b) a presunção relativa pode ser definida como o **juízo descritivo da Ciência do Direito que identifica uma norma jurídica geral e abstrata que determina a distribuição de ônus probatório, de forma a permitir a comprovação indireta de um fato jurídico**; c) a presunção absoluta é equivalente à ficção jurídica; e d) a ficção jurídica pode ser definida como o **juízo descritivo da Ciência do Direito que identifica, no confronto entre elementos de duas normas jurídicas gerais e abstratas de grau hierárquico diverso, a simplificação da execução da norma hierarquicamente superior pela inferior, pela estipulação, por esta, da certeza do acontecimento de fato previsto por aquela quando ocorrido um fato diverso**.

4.2.2 AS PRESUNÇÕES E FICÇÕES TRIBUTÁRIAS

Se nos detivéssemos na definição de ficção jurídica que cotejasse a previsão normativa com a realidade fática, o Direito Tributário seria, nesse sentido, todo alicerçado em ficções. Isso porque dentre todo o universo de eventos, o legislador tributário pinça aqueles que são **signos presuntivos de riqueza**, como já visto anteriormente.⁸¹²

Afastamos no tópico anterior, no entanto, tal definição, que impede, a nosso ver, uma profícua análise do problema que nos dispomos a enfrentar.

Se filtrarmos cuidadosamente os critérios materiais previstos constitucionalmente em sua essência, verificaremos que a tributação se dá sempre sobre fatos juridicamente regulados em outras searas do direito. Temos, por exemplo, o “ser proprietário de imóvel”, o “realizar operações de circulação de mercadoria”, o “prestar serviços”, o “transferir a propriedade de imóveis”, todos dependentes de normas insertas no Código Civil; ou mesmo o “prestar serviço público” ou o “exercer a atividade de polícia”, determinados por normas de Direito Administrativo.

Em tais casos, a norma jurídica de incidência tributária possui como antecedente, uma hipótese que é regulada por outra norma jurídica. Tal situação

⁸¹² Veja-se a seção 3.3, *supra*.. Ademais, no mesmo sentido, veja-se: LEONARDO SPERB DE PAOLA, **Presunções...**, *op. cit.*, p. 97.

favorece o aparecimento das ficções jurídicas, pois, na seara tributária, há diversos limitadores de ordem constitucional e, decorrentes deles, outros previstos em lei complementar. E temos claro, assim como CRISTIANO CARVALHO, que “[...] *sempre que uma regra tributária alterar conceitos oriundos do próprio direito, estaremos diante de uma ficção de terceiro grau* [...]”, que, para nós, é a única forma de ficção jurídica.⁸¹³

Inicialmente, algumas palavras sobre as presunções legais relativas. Não nos parece que sua utilização na seara do Direito Tributário, se detidamente previstas em lei, seja contrária, de “per se”, à Estrita Legalidade ou ao seu desdobramento, a Tipicidade Tributária. E nisso estamos na boa companhia de MARIA RITA FERRAGUT:

Discordamos do entendimento daqueles que vêm, na tipicidade, a vedação para a utilização válidas das presunções na instituição de tributos, pois os critérios para identificação da ocorrência do fato típico permanecem sendo os mesmos, ainda que se requeira a existência de um outro fato, indiciário, para comprovar indiretamente a existência daquele cujo evento descrito no fato não é diretamente conhecido. [sic]⁸¹⁴

Típico exemplo da utilização das presunções legais relativas é a previsão do artigo 42 da Lei Federal n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996.⁸¹⁵ Veja-se que ela não iguala os depósitos bancários à renda não declarada. Mas presume que o sejam, caso o contribuinte não comprove o contrário. Vale dizer, distribuiu o ônus probatório de forma a obrigar o contribuinte à comprovação de que os depósitos não são renda omitida. E, como exposto, não vemos maiores problemas na utilização de tais presunções, calcadas na praticabilidade da tributação, desde que observada a Legalidade, e efetivamente garantida a ampla defesa e o contraditório.⁸¹⁶ Claro que, com isso, se estivermos diante de prova impossível, está desfigurada a constitucionalidade do artifício legal.⁸¹⁷

⁸¹³ **Ficções...**, *op. cit.*, p. 247..

⁸¹⁴ **Presunções...**, *op. cit.*, p. 93. Veja-se no mesmo sentido, com ressalvas: PAULO AYRES BARRETO, **Imposto sobre a renda...**, *op. cit.*, p. 148-149.

⁸¹⁵ “Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.”

⁸¹⁶ MOSCHETTI, em estudo sobre o direito italiano, também aceita a legitimidade das presunções legais relativas em matéria tributária. Cf. FRANCESCO MOSCHETTI, **El principio...**, *op. cit.*, p. 325. Em sentido contrário, veja-se exemplificativamente: HELENILSON CUNHA PONTES, Omissão de Receitas e Depósitos Bancários: o sentido normativo do art. 42 da Lei 9.430/96, **RDDT**, n. 146, p. 85-89; MARIA RITA FERRAGUT, **Presunções...**, *op. cit.*, p. 130.

⁸¹⁷ ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO, **Ficções...**, *op. cit.*, p. 265.

No que se refere às ficções jurídicas, a questão se mostra mais complexa. Para CARRAZZA, os tipos tributários “[...] *fecham a realidade tributária, não podendo ser alargados por meio de presunções, ficções ou meros indícios* [...]”, devendo ser utilizadas com “[...] *parcimônia – quando não com mão avara*.”⁸¹⁸ ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO afirma que a técnica das presunções absolutas e ficções, que não admitem prova em contrário, cada vez mais comuns, cria privilégios probatórios que não se coadunam com a tipologia tributária, o devido processo legal e a capacidade contributiva.⁸¹⁹ Para ela, muitas vezes, tais normas serão inválidas, se pretendem estender a abrangência de outras normas, se afrontam a Constituição ou leis complementares de nível hierárquico superior, ou ainda leis ordinárias em processo de coordenação.⁸²⁰

Por sua vez, CRISTIANO CARVALHO alerta que, em algumas situações, podem haver ficções tributárias constitucionais, desde que não afrontem a capacidade econômica ou contributiva do contribuinte, tendo por única finalidade tornar o sistema operacional.⁸²¹ MISABEL DERZI realça que a execução simplificadora de normas, no plano vertical, tende à inconstitucionalidade.⁸²² LUÍS CÉSAR DE SOUZA QUEIROZ afirma que “[...] *não se pode usar a ficção para construir a hipótese de incidência tributária, porque isso acarretaria uma hipótese de incidência não tributária* [...]”.⁸²³ JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES, peremptório, aduz que o “[...] *instituto da ficção não se insere no repertório do subsistema constitucional tributário brasileiro, ao menos no que diga respeito à detecção da ocorrência de fato imponible e quantificação da base de cálculo de tributo*”.⁸²⁴ IVES GANDRA DA SILVA MARTINS também se posiciona contrariamente à possibilidade de ficções e presunções absolutas em Direito Tributário, e MOSCHETTI, analisando o direito italiano, considera as presunções absolutas em matéria tributária sempre inconstitucionais.⁸²⁵

LEONARDO SPERB DE PAOLA afirma que a utilização de ficções ou presunções absolutas, em matéria tributária, dentro da discriminação de

⁸¹⁸ **Curso...**, op. cit., p. 423 e 427.

⁸¹⁹ **Ficções...**, op. cit., p. 269-270.

⁸²⁰ *Ibid.*, p. 273.

⁸²¹ **Ficções...**, op. cit., p. 247 e 250.

⁸²² **Direito Tributário...**, op. cit., p. 326.

⁸²³ **Sujeição Passiva Tributária**, p. 245.

⁸²⁴ **Imposto sobre a renda...**, op. cit., p. 156.

⁸²⁵ Lançamento de ICMS por presunção, **RT**: cadernos de direito tributário e finanças públicas, n. 7, p. 72; FRANCESCO MOSCHETTI, **El principio...**, op. cit., p. 325.

competências, levada a efeito pela Constituição, é válida.⁸²⁶

Para ALESSANDRO MENDES CARDOSO, o uso das presunções e ficções não fere a segurança jurídica, desde que observada a proporcionalidade.⁸²⁷ PAULO AYRES BARRETO afirma que a admissão indiscriminada de ficções e presunções absolutas em matéria tributária, no campo da hipótese de incidência, “[...] *significaria, inexoravelmente, propugnar a inexistência de uma rígida discriminação de competência.*”⁸²⁸ Para REGINA HELENA COSTA, “[...] *o direito tributário não comporta o emprego de presunções absolutas para efeito de determinar o nascimento de obrigações tributárias [...]*”, o mesmo se dando em relação às ficções tributárias.⁸²⁹ Por fim, MARIA RITA FERRAGUT é enfática:

É inconstitucional a utilização das ficções jurídicas em Direito Tributário, especificamente no que tange à criação de obrigações tributárias, já que na ficção jurídica considera-se como verdadeiro aquilo que, da perspectiva fenomênica, é falso, ou seja, tem-se como fato jurídico tributário um fato que, diante da realidade fática e jurídica comprovada, não é. E a razão desse entendimento é a violação a diversos princípios constitucionais, dentre os quais a legalidade, a tipicidade e a discriminação constitucional de competências.⁸³⁰

E parece-nos com inteira razão REGINA HELENA COSTA, quando afirma:

[...] há que se assinalar ser sempre cabível indagar-se se o legislador está autorizado, pelo ordenamento jurídico, a construir a presunção ou ficção, vale dizer, se essas “verdades” não conculcam normas de superior hierarquia. E, em consequência, há de se admitir a possibilidade de afastar a ficção e a presunção quando incompatíveis com os valores aos quais devem curvar-se.⁸³¹

Encontram-se ficções tributárias em quaisquer dos critérios da norma de incidência tributária, e os exemplos se multiplicam, afinal, não são elas “[...] *fenômenos periféricos [...]*” no Direito Tributário.⁸³² No antecedente normativo, vemos como exemplos fornecidos pela doutrina, no critério material, as ficções de existência de renda, no Imposto sobre a Renda, apontada por JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES; no critério espacial, o local da prestação do serviço, no Imposto sobre Serviços, como recorda ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO; no critério temporal, a consideração da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte para outro

⁸²⁶ **Presunções...**, *op. cit.*, p. 154.

⁸²⁷ *A responsabilidade...*, *op. cit.*, p. 159.

⁸²⁸ **Imposto sobre a renda...**, *op. cit.*, p. 143.

⁸²⁹ **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 167, 169.

⁸³⁰ **Presunções...**, *op. cit.*, p. 88.

⁸³¹ **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 61.

⁸³² LEONARDO SPERB DE PAOLA, **Presunções...**, *op. cit.*, p. 97.

estabelecimento do mesmo titular, do ICMS, como bem aponta CRISTIANO CARVALHO; já no consequente normativo, no critério quantitativo, mais especificamente na base de cálculo dos tributos, tem-se a planta de valores dos cadastros imobiliários municipais, apontado por DERZI; e no critério pessoal, a substituição tributária “para a frente”, no ICMS, apontada por LUÍS CÉSAR DE SOUZA QUEIROZ e ALESSANDRO MENDES CARDOSO.⁸³³

Coadunar as ficções jurídicas e todo o arcabouço constitucional tributário brasileiro não é tão simples. Afinal, em nome da praticabilidade, pode-se estar à margem da Estrita Legalidade, que envolve não somente a previsão em lei, mas também a observância da tipicidade e da detalhada delimitação de competências tributárias realizada na Carta Maior. Pode-se, ademais, estar diante de lesão à Capacidade Contributiva, à Ampla Defesa e ao Contraditório. Vejamos tais aspectos mais detalhadamente.

4.2.3 TENSÃO COM A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Como, no Direito Tributário, costuma-se apontar uma rigidez na Legalidade somente encontrada no Direito Penal, não é rara a afirmação de que é impossível a utilização de presunções e ficções jurídicas no que se refere aos tributos.⁸³⁴ A questão que nos impele nesse momento é exatamente esta: permite a Legalidade Tributária, a utilização de ficções e presunções jurídicas no Direito Tributário?

Como visto anteriormente, só se pode falar propriamente em ficção jurídica – incluindo aqui as chamadas presunções absolutas –, se uma norma modifica a realidade jurídica estabelecida por outra, de grau hierárquico superior, simplificando sua execução. Afinal, qual seria o limite para criação de ficções jurídicas pela lei? As próprias limitações estabelecidas nas normas de grau hierárquico superior, notadamente, no caso do sistema tributário brasileiro, as

⁸³³ JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES, **Imposto sobre a renda...**, *op. cit.*, p. 156-157; ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO, **Ficções...**, *op. cit.*, p. 390; CRISTIANO CARVALHO, **Ficções...**, *op. cit.*, p. 282-283; MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, **Direito tributário, direito penal...**, *op. cit.*, p. 344-350; LUÍS CÉSAR SOUZA DE QUEIROZ, **Sujeição...**, *op. cit.*, p. 235-264, *passim*; ALESSANDRO MENDES CARDOSO, **A responsabilidade...**, *op. cit.*, *passim*. Para outros exemplos, veja-se, além dos autores citados nesta nota: LEONARDO SPERB DE PAOLA, **Presunções...**, *op. cit.*, p. 231-262.

⁸³⁴ Nesse sentido, veja-se ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 245.

previstas na Constituição Federal e em leis complementares, de acordo com a matéria.

Um exemplo pode ser esclarecedor. A Constituição Federal outorga competência aos municípios para instituir imposto sobre serviços. Uma lei complementar, com natureza de norma geral tributária, estabelece que não pode o legislador tributário modificar o conteúdo de alguns dos conceitos de direito privado – art. 110 do CTN –, criando limites à atuação do legislador ordinário.⁸³⁵ O Código Civil vigente trata da prestação de “serviço” nos artigos 593 a 609, distinguindo-o do contrato de locação, prevista nos artigos 565 a 578.⁸³⁶ Finalmente, o legislador municipal ordinário prevê que locação de bens móveis é serviço, para fins de incidência do ISS.

O legislador tributário está, sem dúvida, criando a ficção jurídica de que o critério material “locação de bens móveis” se encontra abrangido no conceito de “prestação de serviços”, se comparamos as normas de grau hierárquico diverso. Tal ficção, no entanto, é vedada por nosso ordenamento jurídico, pois: a) a Constituição Federal outorga competência aos municípios para instituir imposto sobre “serviços”; e b) por força do artigo 110 do CTN, não poderia a legislação tributária modificar o conceito de “serviço”, que não se confunde com o de “locação de coisas” no Código Civil.⁸³⁷

Vê-se que a distribuição da competência tributária, complementada pelo artigo 146 da Constituição Federal e especificada pelo artigo 110 do Código Tributário Nacional, é um grande limite à instituição de ficções tributárias.⁸³⁸

Nesse sentido, para DERZI, deve ser aplicada a praticabilidade, mas observada, como primeiro requisito, a previsão, em lei, do modo de pensar padronizante, no qual devem constar as presunções, somatórios, pautas de valores

⁸³⁵ CTN – “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.” Sobre o tema, veja-se: LEONARDO SPERB DE PAOLA, **Presunções...**, op. cit., p. 184-185.

⁸³⁶ O Código Civil revogado tratava da “locação de serviços” nos artigos 1216 a 1236, e de “locação de coisas” nos artigos 1188 a 1199.

⁸³⁷ “[...] a locação, independentemente do seu objeto, não corresponde ao comportamento previsto na hipótese de incidência do ISS.” Cf. MARCELO CARON BAPTISTA, **ISS**: do texto à norma, p. 323.

⁸³⁸ CRISTIANO CARVALHO considera referido dispositivo do CTN como uma metaregra antificção. Cf. **Ficções...**, op. cit., p. 277.

etc., para aplicação da lei em massa.⁸³⁹

E afirma REGINA HELENA COSTA, sobre a relação entre praticabilidade e legalidade:

[...] o princípio da praticidade, em sua indissociável convivência com o princípio da legalidade, opera atenuações à determinabilidade decorrente deste, diante da indispensável exeqüibilidade das leis fiscais, afastando, em consequência, o excesso de pormenorização e complexidade, conducente a um maior grau de indeterminação e ao comprometimento do combate eficaz à fraude e à evasão fiscais.⁸⁴⁰

CRISTIANO CARVALHO afirma que a mera utilização do Princípio da Legalidade não permite dizer ser inconstitucional a utilização de ficções tributárias, pois, “[...] *do ponto de vista meramente formal, a lei pode instituir ficções tributárias sem ferir o referido princípio* [...]”, sendo necessário o apelo à tipicidade cerrada para tanto.⁸⁴¹

Para LEONARDO SPERB DE PAOLA inexistente lesão à tipicidade, “[...] *se a lei formal traz todos os critérios necessários à incidência da norma na qual está inserida a presunção* [...]”, ainda que a existência de presunções legais absolutas possa “[...] *tornar o sistema mais confuso e de mais difícil operacionalização* [...]”.⁸⁴²

PAOLA, que considera necessária, para a validade da utilização das presunções absolutas e ficções, em matéria tributária, a observância da discriminação de competências constitucionais, no que, como visto, estamos de acordo, afirma, ao analisar tais realidades jurídicas diante do Princípio da Capacidade Contributiva, mas chegando a conclusões que entendemos oportunas serem aqui expostas, o seguinte:

[...] para ser atendido [o referido princípio], basta a aproximação razoável, não se exigindo a certeza absoluta. [...] Não há sentido em se exigir, no Direito Tributário, o mesmo grau de certeza próprio do Direito Penal. [...] Consequência do exposto, fundamental para as posições que estamos assumindo, é a inexistência de uma regra geral de “in dubio” no Direito Tributário [...].⁸⁴³ [esclarecemos nos colchetes].

Afirma, também, o referido autor:

[...] certas incongruências entre [os] aspectos e critérios [da norma tributária], principalmente entre o aspecto material e a base de cálculo, apesar de dificultarem a sua compreensão, não são, dentro de limites

⁸³⁹ **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 357-358.

⁸⁴⁰ **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 145.

⁸⁴¹ **Ficções...**, *op. cit.*, p. 266-267.

⁸⁴² **Presunções...**, *op. cit.*, p. 163.

⁸⁴³ *Ibid.*, p. 154-155, 158-159.

razoáveis, só por essa razão, ofensivas aos princípios [da legalidade e tipicidade tributária] [...] [esclarecemos nos colchetes].⁸⁴⁴

Esse ponto parece-nos fundamental: entendemos que a eventual incongruência entre a base de cálculo e o critério material do antecedente normativo, que, como já dissemos, analisaremos posteriormente, pode ensejar lesão à Estrita Legalidade Tributária.⁸⁴⁵

Entendemos, desse modo, que as ficções tributárias serão válidas no Direito Tributário pátrio, se contrapostas **somente** à Estrita Legalidade Tributária, observados os seguintes requisitos: a) **que sejam previstas em lei** – o que pode parecer redundante, mas, como já anotado no presente trabalho, VIEIRA nos recorda que muitas vezes é necessário ressaltar o óbvio –; e b) na compostura da norma jurídica de incidência tributária, **a ficção não crie impertinência entre o consequente e o antecedente normativo, ou com previsão em norma geral em matéria tributária ou na Constituição**, em face da tipicidade cerrada, sob pena de, na realidade, tributar fato diverso do constante na hipótese, e, como consequência, lesionar a detida distribuição de competências tributárias levada a efeito na Carta Maior. Desse modo, deve continuar havendo um vínculo entre o fato previsto como critério material da hipótese e a base de cálculo – a estimação objetiva a que aludem JAMES MARINS e MARCELO BERTOLDI – ou entre o fato previsto como hipótese e o previsto na norma de competência tributária, ainda que indireto.⁸⁴⁶ Nesse sentido, parece esclarecedora a lição de GILBERTO DE ULHÔA CANTO:

[...] o legislador não pode, mediante o emprego de ficções ou presunções, expedir normas que ele não poderia formular de modo direto. Ora, se ele não pode expedir leis que desobedeçam a prescrições constitucionais e/ou de leis complementares, é claro que não o pode mediante ficções. O legislador tributário pode, entretanto, recorrer às ficções e presunções, sempre que a verdade legal por esse meio declarada não esteja, expressa ou implicitamente, em desvalor com a verdade legal enunciada por norma superior.⁸⁴⁷

⁸⁴⁴ LEONARDO SPERB DE PAOLA, **Presunções...**, *op. cit.*, p. 164.

⁸⁴⁵ Veja-se o item 7.2.2.1, *infra*.

⁸⁴⁶ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *Fundamentos Republicano-Democráticos...* *op. cit.*, p. 189; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional**: Estatuto da microempresa e da empresa de pequeno porte comentado, p. 69. Veja-se a nota 787, *supra*. Não por outro motivo, REGINA HELENA COSTA, tratando da praticabilidade em geral, e não apenas das ficções tributárias, afirma que “[...] *as técnicas de praticabilidade, tanto quanto possível, devem ser veiculadas por lei.*” Cf. REGINA HELENA COSTA, **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 216. Do mesmo modo, PAOLA afirma que as presunções absolutas e ficções tributárias “[...] *só podem ser instituídas por lei formal.*” Cf. LEONARDO SPERB DE PAOLA, **Presunções...**, *op. cit.*, p. 164;.

⁸⁴⁷ GILBERTO DE ULHÔA CANTO, Presunções no Direito Tributário, *in*: **Caderno de Pesquisas Tributárias**, vol. 9, p. 11. Veja-se também: BARRETO PAULO AYRES BARRETO, **Imposto sobre a**

São grandes os obstáculos, dessarte, para a utilização das ficções jurídicas no Direito Tributário brasileiro, diante da baliza maior da Estrita Legalidade. Mas não é algo impossível.

Concluída essa primeira aproximação, continuemos na análise da tensão entre as ficções tributárias e o Princípio da Capacidade Contributiva.

4.2.4 TENSÃO COM A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Questão ainda mais delicada se impõe quanto à relação entre a capacidade contributiva e a praticabilidade da tributação em sua manifestação através de ficções tributárias. Afinal, como assevera REGINA HELENA COSTA, “[...] o princípio da capacidade contributiva revela-se o mais forte óbice ao emprego de técnicas generalizantes [...]”, opinião compartilhada por CRISTIANO CARVALHO, PEREZ DE AYALA e SUZANA NAVARRINE e RUBÉN ASOREY.⁸⁴⁸

Para DERZI, a praticabilidade é um contraprincípio da igualdade.⁸⁴⁹ Afirma a autora:

Quando esses fenômenos se passam nas leis, em geral admite-se a legitimidade. A praticabilidade, no entanto, opõe-se à justiça no caso ou à distinção segundo a capacidade econômica pessoal e real, embora sirva à uniformidade geral (não-discriminação). Por isso, como regra, exige-se que as presunções ensejem sempre a mais ampla prova em contrário (*juris tantum*) e que a retenção ou o reembolso possibilitem a compensação financeira ao responsável tributário.⁸⁵⁰

E, em outras oportunidades, aduz:

[...] o dilema é instaurado quando o esclarecimento de cada acontecimento tributável, com a profundidade e o cuidado requeridos pela lei, resultar em custos superiores à arrecadação, inexistindo possibilidade de se atender à maioria dos casos pendentes a serem solucionados. Todavia, se cada acontecimento não for investigado em pormenor, o potencial programado pela norma legal não será esgotado, será ferido o princípio da igualdade de encargos segundo a capacidade contributiva de cada um e frustrar-se-á a aplicação individual do Direito.⁸⁵¹

renda..., *op. cit.*, p. 145.

⁸⁴⁸ REGINA HELENA COSTA, **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 122; CRISTIANO CARVALHO, **Ficções...**, *op. cit.*, p. 263-264; JOSÉ LUIS PEREZ DE AYALA, **Las ficciones...**, *op. cit.*, p. 113-114; SUZANA C. NAVARRINE e RUBÉN O. ASOREY, **Presunciones...**, *op. cit.*, p. 28-29.

⁸⁴⁹ Notas..., *op. cit.*, p. 549. Ela chega a afirmar que “[...] *praticabilidade e justiça fiscal são princípios incompatíveis*.” Cf. MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 355..

⁸⁵⁰ MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, **Notas...**, *op. cit.*, p. 554. Veja-se também: *A praticidade, a substituição tributária e o direito fundamental à justiça individual...*, *op. cit.*, p. 273.

⁸⁵¹ **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 352.

A uniformidade segundo a padronização pela média não é o objetivo da norma. Ao contrário, a uniformidade e a simplificação, que as plantas de valores genéricos alcançam, são incompatíveis com a finalidade de justiça fiscal individual, legalmente almejada. Tributar cada um segundo a sua capacidade contributiva (a qual varia de propriedade a propriedade imobiliária) e na proporção de sua desigualdade é a meta legal. Ora, os valores genéricos estabelecidos nas pautas de valores são presunções fixadas, segundo aquilo que é freqüente, médio, enfim, segundo o caso padrão. Um considerável número de diferenças individuais constantes do caso isolado concreto são desprezadas, embora interfiram diretamente no valor venal do imóvel individual em apreço.⁸⁵²

De modo algum se nega que o legislador possa criar presunções jurídicas por razões as mais diversificadas (praticidade, prevenção da sonegação, etc.). Mas nunca *iuris et de iure*, contra o princípio da realidade e da capacidade econômica. O que se afirma apenas é que, em qualquer caso, seja nas ficções e presunções, seja no estabelecimento de somatórios, pautas, tipos ou conceitos fechados, o legislador tem de ser fiel à Constituição, aos seus valores e princípios. Sua liberdade está restringida por aqueles valores e princípios, sua discricionariedade não se confunde com o *arbítrio de um querer qualquer*, que não encontra justificação naquelas normas superiores da Constituição. A *praticidade* não tem primazia sobre a justiça (que é sempre individual).⁸⁵³

PEDRO HERRERA MOLINA também considera a praticabilidade como exceção ao Princípio da Capacidade Contributiva, no sentido da exigência da tributação dos rendimentos líquidos.⁸⁵⁴

Também para REGINA HELENA COSTA, “[...] a *praticabilidade* promove atenuações na diretriz maior da isonomia e, por conseqüência, em seu desdobramento – a capacidade contributiva –, com vistas a possibilitar, em concreto, a realização desses valores.”⁸⁵⁵ No seu entender, há atenuação da capacidade contributiva para se atingir outros fins, como “[...] a *viabilidade da aplicação em massa das leis tributárias e a eficiência da arrecadação*.”⁸⁵⁶

Para PAOLA, no cotejo entre presunções absolutas e ficções em matéria tributária e o Princípio da Capacidade Contributiva, o “[...] *que importa, na verdade, é que o próprio fato constante da norma remissiva seja um índice de capacidade contributiva*.”⁸⁵⁷ E, com maestria, assevera:

Considerado isoladamente, o princípio [da Capacidade Contributiva] imporia, sempre e sempre, a tributação segundo a riqueza efetiva do contribuinte, que não poderia sequer ser mediatizada por signos

⁸⁵² MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, *Direito Tributário...*, op. cit., p. 349.

⁸⁵³ *Ibid.*, p. 362.

⁸⁵⁴ PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA, *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, p. 117.

⁸⁵⁵ *Praticabilidade...*, op. cit., p. 124.

⁸⁵⁶ *Id.*

⁸⁵⁷ *Presunções...*, op. cit., p. 155.

presuntivos. Obrigaria, por conseguinte, à tomada em consideração da situação individual do sujeito passivo, em toda a sua riqueza de detalhes. [...]

É necessário encontrar-se um ponto médio, onde o princípio seja preservado, mas, paralelamente, seja a Administração dotada de instrumentos hábeis para tributar de forma generalizada. Essa necessidade não é imposta apenas pela aplicação conjunta de vários princípios jurídicos, mas, também, pelo significado integral do princípio em exame.⁸⁵⁸

E o referido autor assim se manifesta, quanto à dupla face da Capacidade Contributiva, em outra passagem:

O princípio da capacidade contributiva é bifronte. De um lado, é uma barreira à atividade estatal, protegendo o indivíduo de uma tributação indiscriminada. É esse aspecto que, em regra, é destacado. Para além disso, e eis a outra face da moeda, como critério da igualdade em Direito Tributário, o princípio realiza-se pela tributação generalizada da riqueza. Segundo esse ideal, não é aceitável que o Estado fique inoperante diante das cavilações de alguns contribuintes. O princípio é, pois, a uma só vez, uma norma geral de tributação e um limite à tributação; uma autorização para que o Estado capte os recursos necessários à realização de seus fins e uma imposição para que ele o faça de forma justa e generalizada. [...].⁸⁵⁹

Ora, ultrapassado o já rígido limite da Legalidade, na estipulação de ficções tributárias, sua possibilidade, em face da Capacidade Contributiva, é deveras questionável.

Desse modo, exemplificativamente, uma ficção jurídica na base de cálculo **pode** ser inconstitucional, como no caso de não se amoldar ao critério material da hipótese normativa, conforme se analisará posteriormente.⁸⁶⁰ Afinal, a base de cálculo confirma, infirma ou afirma o verdadeiro critério material da hipótese tributária.⁸⁶¹ Haveria um “[...] *alargamento da regra-matriz de incidência tributária* [...]”, inconstitucional por falta de fundamento de validade na Carta Maior.⁸⁶²

Se as presunções legais relativas nos parecem compatíveis com o referido princípio, pela possibilidade de comprovação, pelo contribuinte, da incapacidade contributiva existente no caso concreto, o que também homenageia a ampla defesa e o contraditório, opinião também exposta por LEONARDO SPERB DE PAOLA, a praticabilidade manifestada através de ficções legais tributárias, só nos parece possível, em face da capacidade contributiva, com um requisito: **a opção do**

⁸⁵⁸ LEONARDO SPERB DE PAOLA, **Presunções...**, *op. cit.*, p. 143-144.

⁸⁵⁹ *Ibid.*, p. 144.

⁸⁶⁰ Veja-se o item 7.2.2.1, *infra*.

⁸⁶¹ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 344-347, *passim*.

⁸⁶² MARIA RITA FERRAGUT, **Presunções...**, *op. cit.*, p. 88.

contribuinte.⁸⁶³

Nesse sentido, para DERZI, deve ser aplicada a praticabilidade, mas observada, no caso em que, por razões técnicas, não seja possível a previsão em lei, a **preeminência da declaração de vontade do contribuinte**, caso a caso, que “[...] *pode e deve ser direcionada por orientações, limites e valores administrativamente estabelecidos que obstem as evasões ilícitas.*”⁸⁶⁴ Em outros casos, segundo a autora, só a constitucionalização da técnica pode resolver o problema.⁸⁶⁵

A mera constitucionalização da técnica, contudo, pode não resolver o problema: a emenda constitucional pode encontrar-se em confronto com cláusula pétrea. Afinal, tanto a legalidade quanto a capacidade contributiva, esta última pelo viés da igualdade e da proteção à propriedade, encontram-se no rol de direitos e garantias individuais do artigo 60, § 4º, IV da CR/88.

Ressaltando a questão da vontade do contribuinte, NAVARRO COELHO assim se manifesta:

[...] Não se pode satisfazer o Fisco sacrificando o contribuinte. A simplificação para propiciar a aplicação massiva das normas deve ser, sempre, opcional, salvo se benéfica. Mesmo nos dispositivos contra-elisivos e contra-evasivos deve-se sempre permitir ao contribuinte provar que os seus objetivos são legais e fidedignos, não devendo submeter-se à disciplina geral. [...]

Certas presunções são inevitáveis e visam simplificar a aplicação do Direito à vida dos contribuintes. É o caso, só para exemplificar, do pagamento de ICMS por estimativa para os pequenos contribuintes, ou ainda do pagamento do imposto de renda, a critério dos próprios contribuintes, pessoas jurídicas, investidos do direito de opção, pelo regime do lucro presumido, ao invés do lucro real, regra geral [*sic*].⁸⁶⁶

Também o faz BARROS CARVALHO, ao tratar dos regimes especiais no ICMS, ocasião em que distingue o regime consensual e o impositivo.⁸⁶⁷ Este, de cunho unilateralmente imposto pelo Estado, com caráter sancionador. Aquele, “[...] *de iniciativa do sujeito passivo (regra geral), pressupõe o diálogo entre fisco e contribuinte, que chegam a um entendimento sobre modos mais simples e*

⁸⁶³ LEONARDO SPERB DE PAOLA, **Presunções...**, *op. cit.*, p. 156.

⁸⁶⁴ **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 357-358.

⁸⁶⁵ *Ibid.*, p. 358.

⁸⁶⁶ **Teoria Geral do Tributo...**, *op. cit.*, p. 167-168.

⁸⁶⁷ O ICMS e os “regimes especiais”... *op. cit.*, p. 97.

operativos de consignar a incidência e solver o débito.”⁸⁶⁸

DERZI nota um incremento na utilização desse viés negocial na aplicação da norma tributária:

A formação do direito e sua aplicação – mesmo no campo tributário – parecem cada vez mais negociadas. Diferentes alternativas, para a resolução das controvérsias tributárias com participação ativa do contribuinte ou seu consenso, são adotadas em ordens jurídicas distintas, com limites mais ou menos estreitos, como a transação, os acordos prévios de valoração de bases, e arbitragem.⁸⁶⁹

PAOLA discorre sobre o tema:

Considerando-se esta dupla função da capacidade contributiva, como garantia individual, limite à tributação, e como princípio de distribuição dos encargos sociais, **é possível atribuir-se ao contribuinte a opção por um alternativo mecanismo de tributação de sua riqueza (método de apuração presuntivo, por exemplo), o qual, eventualmente, poderá permitir-lhe reduzir sua carga tributária?** Saynz de Bujanda responde negativamente, salientando que o princípio da capacidade contributiva não é voltado apenas à proteção do contribuinte, individualmente considerado, mas busca também garantir a divisão a mais igualitária possível da carga tributária, o que interessa à coletividade como um todo. Essa idéia merece algumas restrições. Já dissemos que nenhum princípio é absoluto em sua aplicação. Assim, **outros interesses também relevantes para o Direito podem justificar a atenuação do princípio da capacidade contributiva**, ora favorecendo o contribuinte, ora onerando-o. É claro que o Estado não pode, sem mais nem menos, deixar ao alvedrio de cada contribuinte a escolha da forma de tributação que mais lhe favorece. Isso enfraqueceria o caráter público do Direito Tributário. Mas **há situações que justificam seja dada a opção.** [...] ⁸⁷⁰ [grifo nosso]

Um exemplo típico, de tributação diferenciada mediante opção do contribuinte, é o Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas – IRPJ. Além da forma ordinária de incidência, sobre o lucro real, a legislação prevê uma forma simplificada, calculada sobre um percentual da receita bruta, chamada de lucro presumido.⁸⁷¹

Fosse tal sistemática uma presunção legal relativa, e não teríamos qualquer restrição. Seria uma forma legalmente prevista e calcada na praticabilidade de cálculo do valor devido, com a possibilidade de comprovação, pelo contribuinte, da inexistência de lucro. Mas não é assim que se dá o seu funcionamento, que se explica como verdadeira ficção jurídico-tributária da existência de lucro, quando ele pode ou não existir. O que pode garantir licitude à

⁸⁶⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO, O ICMS e os “regimes especiais”... *op. cit.*, p. 97.

⁸⁶⁹ A praticidade, a substituição tributária e o direito fundamental à justiça individual..., *op. cit.*, p. 263.

⁸⁷⁰ **Presunções...**, *op. cit.*, p. 146.

⁸⁷¹ Voltaremos a analisar o lucro presumido no Imposto sobre a Renda na subseção 7.2.2, *infra*.

sistemática não é sua previsão em lei (posto que poderia ser previsão inconstitucional), mas a opção do contribuinte.

Sobre o tema, afirma LEONARDO E SILVA DE ALMENDRA FREITAS:

[...] a *causa* da constitucionalidade deste peculiar regime [o lucro presumido no IRPJ] reside, precisamente, na circunstância deste fundar-se em ato volitivo do contribuinte, é dizer, de escolha encetada, *sponte propria*, pelo sujeito passivo. De fato, acaso se tratasse de regime imposto unilateralmente pelo legislador, ressentir-se-ia este de inconstitucionalidade flagrante e indisputável.

Disto resulta, como conseqüência linear dessa linha argumentativa, que é a vontade do contribuinte que deve presidir toda a sistemática de tributação sob comento, ou, noutro giro, é a *vontade* do sujeito passivo que anima – ou, ao menos, deveria animar – esse particular regime tributário.⁸⁷² [esclarecemos nos colchetes]

E LEONARDO SPERB DE PAOLA:

No caso do imposto com base no lucro presumido, cabe aos contribuintes enquadrados em determinadas situações [...] optar pela tributação segundo uma margem de lucro fixa. O que se busca, dentre outras finalidades, é aliviar o contribuinte de certos deveres instrumentais ou obrigações acessórias. A possibilidade de opção, assim, não é concedida arbitrariamente, hipótese na qual poderia ser impugnada em face do princípio da capacidade contributiva, que, já vimos, tem dupla face, não atuando somente em favor do contribuinte.⁸⁷³

Realmente, parece-nos que, se não houvesse a opção do contribuinte, tratar-se-ia de sistemática inconstitucional, por ofensa à capacidade contributiva: afinal, ainda que em confronto com a Estrita Legalidade tributária possa ser sustentado que **há um liame** entre o conceito jurídico de “auferir renda” (determinado em normas hierarquicamente superiores) e a existência de um dado percentual de “receita bruta”, que permitiria sua aceitação dentro da moldura da norma de competência tributária, a ficção de que, existindo receita bruta, existe renda auferida, enseja a tributação sobre fato que põe a descoberto a efetiva existência de capacidade contributiva.

Entendemos, desse modo, que, em gênero, a praticabilidade tributária pode-se coadunar com a rigidez da capacidade contributiva objetiva e subjetiva, desde que haja meios que garantam, “a posteriori”, a comprovação, pelo contribuinte, da inexistência de capacidade econômica tributável.⁸⁷⁴ Com efeito, a

⁸⁷² Da viabilidade da retratação da opção inicial pela tributação com base no lucro presumido em relação ao mesmo ano-calendário (Lei 9.430/96, art. 26, §§ 3º e 4º), mesmo após o Advento da Lei 9.718/98 (art. 13, § 1º), **RTFP**, n. 77, p. 187.

⁸⁷³ **Presunções...**, *op. cit.*, p. 183.

⁸⁷⁴ E nesse sentido, assevera REGINA HELENA COSTA que a observância do Princípio da Capacidade

capacidade contributiva objetiva, por exemplo, exige a incidência do tributo sobre fatos que revelem um conteúdo econômico, mas não veda a presunção dessa ocorrência.

Com isso, as presunções de ocorrência do fato jurídico tributário, ou dos valores a serem utilizados como base de cálculo, *v.g.*, são válidas para o fim de facilitar a aplicação das normas tributárias, se houver possibilidade de produção probatória em sentido contrário por parte do contribuinte.

No caso das **ficções legais tributárias**, tal produção probatória “a posteriori” não é possível, o que a desnaturaria como presunção legal relativa. Para REGINA HELENA COSTA, esse é o motivo pelo qual seu uso na seara tributária é vedado: a existência de ofensa à capacidade contributiva.⁸⁷⁵ Parece-nos, no entanto, que, nesse caso, **a licitude da praticabilidade existe, mas só se for ela aplicada após prévia opção do contribuinte, em sistemática prevista em lei.**

A própria opção **é forma de utilização da praticabilidade tributária**, como **meio simplificador de aplicação das normas constitucionais** que garantem a ampla defesa do contribuinte e a efetiva necessidade de comprovação da existência de capacidade contributiva.

Se a aplicação detalhada das referidas normas exigisse a concessão da possibilidade de o contribuinte comprovar a inexistência de capacidade contributiva, parece-nos que inexistiria vedação constitucional para sua aplicação simplificada: através de lei, estabelece-se fictamente a existência de capacidade contributiva, em sistemática a que adere livremente o contribuinte, abrindo mão de comprovar o contrário. O mesmo efeito encontraríamos numa presunção legal relativa da existência de capacidade contributiva, em que o contribuinte renunciasse ao prazo de apresentação de impugnação.

Mas, importa ressaltar que a atenuação do Princípio da Capacidade Contributiva, através da opção do contribuinte, não é cabível em todo e qualquer caso no qual pretenda o legislador buscar uma simplificação da aplicação de normas superiores; nem mesmo sob a mera justificativa de que a tributação será mais favorável ao contribuinte.

Contributiva é requisito para a válida utilização da praticabilidade tributária. Cf. REGINA HELENA COSTA, **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 216-217.
⁸⁷⁵ **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 218.

Afirma PAOLA:

A praticabilidade, portanto, atenua o ideal de execução individualizante da norma, derivado tanto da legalidade, como da igualdade e da capacidade contributiva, sopesando-o com **outras exigências constitucionais igualmente valiosas**, tal como a da tributação eficaz e generalizada.⁸⁷⁶
[grifo nosso]

Nesse sentido, entendemos necessária **permissão constitucional** para tanto. Não se trata de permissão necessariamente explícita em enunciados prescritivos; trata-se de autorização inserida ou no próprio conceito de capacidade contributiva, ou em outras normas constitucionais, quer estejam vinculadas a tal princípio, quer estejam vinculadas à busca de fins outros, em tributação claramente extrafiscal, por exemplo.

Em conclusão deste capítulo, vemos que o sistema tributário nacional é rígido, mas permite a criação de normas de aplicação simplificada, através de ficção tributária, de outras normas de superior hierarquia, constantes da Constituição Federal e das leis complementares que veiculam normas gerais em matéria tributária. Mas, para tanto, em face do Princípio da Capacidade Contributiva, faz-se vital, **a possibilidade de opção do contribuinte pela aplicação do regime de ficção, desde que exista autorização constitucional para tanto.**⁸⁷⁷

4.2.5 SÍNTESE

Discorrer sobre a Praticabilidade tributária e, ademais, procurar dar-lhe limites, é labor que demanda maiores e melhores aprofundamentos, sabemo-lo. Há perigos em sua utilização desenfreada pelo Estado, e sentimos falta de mais reflexões, por parte da doutrina, acerca de sua compatibilidade com os princípios constitucionais tributários. Procuramos, aqui, fixar pontos essenciais que permitam **alguma** compreensão de nosso objeto de estudo, coadunando a Praticabilidade – e só com foco nas presunções e ficções tributárias – com a Legalidade e com a Capacidade Contributiva; mas, pelos limites de nossa análise, não podemos afirmar, peremptoriamente, que alcançamos percorrer o tema em sua totalidade.

⁸⁷⁶ **Presunções...**, *op. cit.*, p. 174.

⁸⁷⁷ Em sentido próximo, mas com diferenças nas conclusões, REGINA HELENA COSTA considera que a veiculação por lei e a observância da capacidade contributiva são dois dos requisitos para a validade da praticabilidade tributária. Cf. **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 216-217.

Demos, apenas, **um passo** nesse sentido, ao vislumbrar a existência de permissão constitucional para a utilização da Praticabilidade, desde que observados **três limites constitucionais**, fundados nos **Princípios da Legalidade** e no da **Capacidade Contributiva**: a) a existência de **previsão em lei**; b) a utilização de ficção tributária, em que **inexista impertinência entre o consequente e o antecedente normativo**, com **previsão na Constituição**, ou **em norma geral em matéria tributária**, ou seja, a **existência de um vínculo entre o conceito jurídico estabelecido na norma inferior e as determinações previstas nas normas de competência tributária**; e c) a **possibilidade de opção do contribuinte** pela aplicação do regime de ficção, desde que haja **autorização constitucional para tanto**.

Conclamamos a doutrina, no entanto, a aprofundar o trato do tema, desanuviando as dúvidas ainda existentes acerca de tal prática, e desenhando-lhe os limites impostos pelo nosso ordenamento.

Com tal alerta, consideramos ter os fundamentos para a análise de nosso específico objeto de estudo, o que iniciamos no seguinte capítulo.

TERCEIRA PARTE -

TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA DA MICRO E PEQUENA EMPRESA: O SIMPLES NACIONAL

5 O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENÇADO À MICROEMPRESA E À EMPRESA DE PEQUENO PORTE

5.1 O TRATAMENTO DIFERENÇADO COMO OBJETIVO DA ORDEM ECONÔMICA

5.1.1 DA ORDEM ECONÔMICA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Enveredaremos, de forma breve, pelos prados do Direito Econômico, abrindo parênteses no estudo do Direito Tributário pátrio, que nos guia, para a contextualização de nosso objeto de estudo específico – o SIMPLES Nacional – dentro do ordenamento jurídico como um todo. E, para tanto, inicialmente, necessitamos saber o que é “ordem econômica”.

Trata-se de importantíssimo campo para o estudo das contribuições de intervenção no domínio econômico, previstas no “caput” do artigo 149 da CR/88.⁸⁷⁸ Não é este o objeto do presente trabalho, mas tais tributos, de competência da União, têm aqui seu fundamento.⁸⁷⁹ TÁCIO LACERDA GAMA, com clareza, expõe:

A menos que se destinem a ser instrumento de custeio da ação do Estado no domínio econômico, não se configurará contribuição interventiva. Esse é o elemento que evidencia a natureza, o regime jurídico e, com efeito, os critérios para aferição da validade destes tributos.⁸⁸⁰

Analisemo-lo, portanto.

A expressão “ordem econômica”, como ressalta EROS GRAU, é ambígua:

⁸⁷⁸ “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

⁸⁷⁹ Sobre elas, veja-se, exemplificativamente: TÁCIO LACERDA GAMA, **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**, *passim*; Contrapartidas tributárias pela atuação do Estado no Domínio Econômico, in EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, FERNANDO AURÉLIO ZILVETI e ROBERTO QUIROGA MOSQUERA. [Coords], **Tributação das Empresas**: Curso de Especialização, p. 87-116; THIAGO DEGELO VINHA, **A contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre combustíveis e derivados**, *passim*; LUÍS EDUARDO SCHOUERI, **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**, p. 194-203; REGINA HELENA COSTA, **Curso de Direito Tributário**, p. 133-138; GUILHERME CEZAROTI e RODRIGO MAITTO DA SILVEIRA, Aspectos Relevantes das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, **RDDT**, n. 72, p. 50-59; MARIA LÚCIA LUZ LEIRIA, Algumas Reflexões sobre Aspectos Constitucionais da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE, **RDDT**, n. 88, p. 60-65; MARCO AURÉLIO GRECO, Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre “royalties”, **RDDT**, n. 99, p. 133-151; LUCIA VALLE FIGUEIREDO, Reflexões sobre a Intervenção do Estado no Domínio Econômico e as contribuições interventivas, **RDT**, n. 81, p. 248-255.

⁸⁸⁰ **Contribuições...**, *op. cit.*, p. 225.

pode-se vê-la no mundo do ser e do dever-ser.⁸⁸¹ GAMA, para resolver a ambiguidade, adota a expressão “ordem econômica” para se referir ao direito, e “domínio econômico” para se referir ao mundo do ser, distinção que nos parece adequada e será aqui utilizada.⁸⁸²

Interessa-nos de perto a “ordem econômica”, e ela se encontra referida expressamente no Título VII de nosso Texto Maior, a partir do artigo 170, que arrola os princípios da ordem econômica.⁸⁸³

GRAU define-a como “[...] *o conjunto de normas que institucionaliza uma determinada ordem econômica (mundo do ser).*”⁸⁸⁴ Trata-se de utilização do direito para a busca da mudança da ordem econômica fática, o que transforma tal conjunto normativo numa “[...] *ordem econômica intervencionista.*”⁸⁸⁵

Ressalta o referido autor que, partindo do texto constitucional, verifica-se a necessidade de distinguir a atividade econômica em sentido estrito do serviço público.⁸⁸⁶ Vê-se no artigo 173 as hipóteses de permissão de exploração direta de atividade econômica.⁸⁸⁷ Após, no artigo 175, determina caber ao Poder Público a

⁸⁸¹ EROS GRAU, **A ordem econômica na Constituição de 1988**, p. 60. Veja-se também: ANDRÉ GUSTAVO DE SENA XAVIER, **A ordem econômica na Constituição Federal de 1988 e o tratamento jurídico diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte**, p. 49-53.

⁸⁸² **Contribuições...**, *op. cit.*, p. 232-233. Veja-se também: Contrapartidas tributárias... *op. cit.*, p. 89.

⁸⁸³ A redação atual é a seguinte:

“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

⁸⁸⁴ **A ordem econômica...**, *op. cit.*, p. 72.

⁸⁸⁵ *Ibid.*, p. 74.

⁸⁸⁶ *Ibid.*, p. 102.

⁸⁸⁷ “Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre:

I - sua função social e formas de fiscalização pelo Estado e pela sociedade;

prestação de serviços públicos.⁸⁸⁸ Já o artigo 174 trata da atuação do Estado como “[...] *agente normativo e regulador da ‘atividade econômica’.*”⁸⁸⁹ Serviço público é atividade econômica em sentido amplo, que difere desta, em sentido estrito, ligada à ideia de exploração direta, pelo Estado, de atividade econômica, em área de titularidade privada.⁸⁹⁰

GAMA recorda a dificuldade de conceituação de “domínio econômico”, e define-o, de forma estipulativa, como o “[...] *estrato de linguagem descritiva das relações sociais, diretamente relacionadas a atividades de produção, circulação de bens e prestação de serviços para o mercado.*”⁸⁹¹ Com isso, o autor deixa claro que a locução se refere ao subsistema social da economia, e o aparta do direito e dos “[...] *demais fatos sociais de natureza não econômica, como os fatos morais,*

II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários;

III - licitação e contratação de obras, serviços, compras e alienações, observados os princípios da administração pública;

IV - a constituição e o funcionamento dos conselhos de administração e fiscal, com a participação de acionistas minoritários;

V - os mandatos, a avaliação de desempenho e a responsabilidade dos administradores.

§ 2º - *As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.*

§ 3º - *A lei regulamentará as relações da empresa pública com o Estado e a sociedade.*

§ 4º - *A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.*

§ 5º - *A lei, sem prejuízo da responsabilidade individual dos dirigentes da pessoa jurídica, estabelecerá a responsabilidade desta, sujeitando-a às punições compatíveis com sua natureza, nos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular.”*

⁸⁸⁸ “Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.

Parágrafo único. A lei disporá sobre:

I - o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão;

II - os direitos dos usuários;

III - política tarifária;

IV - a obrigação de manter serviço adequado.”

⁸⁸⁹ “Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

§ 1º - *A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento.*

§ 2º - *A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.*

§ 3º - *O Estado favorecerá a organização da atividade garimpeira em cooperativas, levando em conta a proteção do meio ambiente e a promoção econômico-social dos garimpeiros.*

§ 4º - *As cooperativas a que se refere o parágrafo anterior terão prioridade na autorização ou concessão para pesquisa e lavra dos recursos e jazidas de minerais garimpáveis, nas áreas onde estejam atuando, e naquelas fixadas de acordo com o art. 21, XXV, na forma da lei.”; EROS GRAU, **A ordem econômica...**, op. cit., p. 102.*

⁸⁹⁰ EROS GRAU, **A ordem econômica...**, op. cit., p. 105 e 110-130, *passim*.

⁸⁹¹ **Contribuições...**, op. cit., p. 228-230, especialmente a última. Veja-se também: Contrapartidas tributárias... op. cit., p. 90. Sobre definições estipulativas, veja-se a subseção 1.1.2, *supra*, p. 23.

*religiosos, políticos, por exemplo.”*⁸⁹²

E essa busca do “intervir” estatal no “domínio econômico” é clara.⁸⁹³ O art. 170 do Texto Maior determina que a ordem econômica fática se deve fundar na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa.⁸⁹⁴ Ambos já se encontram previstos no artigo 1º, IV, da CR/88, como um dos fundamentos da República.⁸⁹⁵ JOSÉ AFONSO DA SILVA, buscando o significado disso, aduz:

Em primeiro lugar quer dizer precisamente que a Constituição consagra uma economia de mercado, de natureza capitalista, pois a *iniciativa privada* é um princípio básico da ordem capitalista. Em segundo lugar significa que, embora capitalista, a ordem econômica dá prioridade aos valores do trabalho humano sobre todos os demais valores da economia de mercado. Conquanto se trate de declaração de princípio, essa prioridade tem o sentido de orientar a intervenção do Estado, na economia, a fim de fazer valer os valores sociais do trabalho que, ao lado da iniciativa privada, constituem o fundamento não só da ordem econômica, mas da própria República Federativa do Brasil (art. 1º, IV).⁸⁹⁶

CÉSAR MAURÍCIO ZANLUCHI e MARLENE KEMPFER BASSOLI afirmam que o valor liberdade se encontra garantido no referido dispositivo, quando trata da livre iniciativa, ou seja, da concessão do “[...] *direito a todo cidadão de exercer livremente uma atividade econômica, independente de autorização do Estado.*”⁸⁹⁷ Claramente, tal liberdade é limitada, pois o Estado pode, por meio de lei, impor limitações que visam o atingimento de outras finalidades.⁸⁹⁸

Que natureza jurídica possuem tais princípios previstos constitucionalmente? Parece-nos claro que se pode analisá-los desde uma óptica pré-jurídica, que os compare com valores que teriam sido positivados

⁸⁹² TÁCIO LACERDA GAMA, **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 231. No mesmo sentido, LUCIA VALLE FIGUEIREDO, *Reflexões sobre a Intervenção do Estado...*, *op. cit.*, p. 252-253.

⁸⁹³ Aqui, utilizamos “intervir” no sentido a ele dado por GRAU: “[...] *é atuar em área de outrem: atuação, do Estado, no domínio econômico, área de titularidade do setor privado, é intervenção.* [...]” Cf. EROS GRAU, **A ordem econômica...**, *op. cit.*, p. 74.

⁸⁹⁴ EROS GRAU, **A ordem econômica...**, *op. cit.*, p. 74.

⁸⁹⁵ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.”

⁸⁹⁶ **Curso de Direito Constitucional Positivo**, p. 788.

⁸⁹⁷ A tributação diferenciada para pequenas empresas: mecanismo para positivar valores e princípios econômico-constitucionais, **Argumentum**, n. 6, p. 128.

⁸⁹⁸ *Id.*

constitucionalmente, como fazem, e bem, alguns autores; ou então, analisá-los do ponto de vista estritamente jurídico, sintático-semanticamente, corte metodológico proposto no presente trabalho.⁸⁹⁹

Neste último caso, vemos em tal dispositivo normas que outorgam competência ao Legislativo e ao Executivo para atuação na ordem econômica nacional. Vale dizer, por “n” motivos axiológicos, o Poder Constituinte outorgou ao Estado brasileiro a possibilidade de intervir, direta ou indiretamente, na ordem econômica, promovendo a indução ou a limitação de atividades privadas.

São, portanto, normas de estrutura que outorgam competência para a atuação estatal na temática econômica. Assim pensa GAMA, ao tratar das implicações tributárias desse modo de atuação estatal, afinal, elas são “[...] *permissões para atuar, com vista à implementação das normas jurídicas que integram a ‘ordem constitucional econômica’*”.⁹⁰⁰

Vejamos, um pouco mais detalhadamente, como isso se processa.

GRAU refere-se a três diferentes modalidades de **intervenção estatal na esfera do privado**: a) intervenção por absorção ou participação; b) intervenção por direção; e c) intervenção por indução.⁹⁰¹

No primeiro caso, ou “[...] *o Estado assume integralmente o controle dos meios de produção e/ou troca em determinado setor da atividade econômica em sentido estrito [...]*”, atuando através de monopólio, caso em que teremos a absorção; ou “[...] *assume o controle de parcelas dos meios de produção e/ou troca em determinado setor da atividade econômica em sentido estrito [...]*”, atuando em competição com empresas privadas, caso de participação.⁹⁰²

No segundo, o Estado regula a atividade econômica em sentido estrito, através de **direção**, que existe quando ele “[...] *exerce pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsório para os*

⁸⁹⁹ Exemplos do primeiro tipo de análise, seriam as seguintes obras e artigos: EROS GRAU, **A ordem econômica...**, *op. cit., passim*; JOSÉ AFONSO DA SILVA, **Curso de Direito Constitucional Positivo**, p. 792-799; CÉSAR MAURÍCIO ZANLUCHI e MARLENE KEMPFER BASSOLI, *A tributação diferenciada para pequenas empresas...*, *op. cit., passim*.

⁹⁰⁰ **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 227-228, 238-239, especialmente a de n. 238. Veja-se também: Contrapartidas tributárias..., *op. cit.*, p. 92.

⁹⁰¹ **A ordem econômica...**, *op. cit.*, p. 93, 148. Veja-se também: LUÍS EDUARDO SCHOUERI, **Normas tributárias indutoras...**, *op. cit.*, p. 43-44.

⁹⁰² EROS GRAU, **A ordem econômica...**, *op. cit.*, p. 148. Veja-se também: LUÍS EDUARDO SCHOUERI, **Normas tributárias indutoras...**, *op. cit.*, p. 43.

*sujeitos da atividade econômica em sentido estrito.”*⁹⁰³

No último caso, também regulando a atividade econômica, atua o Estado por **indução**, em que “[...] *manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados.*”⁹⁰⁴

De qualquer forma, no primeiro caso, trata-se de intervenção “no”, enquanto nos dois outros, tem-se intervenção “sobre” o domínio econômico, como ressalta GRAU.⁹⁰⁵

Enquanto a regulação por direção é feita através de comandos imperativos, a realizada por indução se faz através do “direito premial”, com a outorga de benefícios para os que aceitem a alternativa oferecida pelo Estado.⁹⁰⁶

GAMA, por sua vez, distingue “[...] *duas grandes competências estatais para nele [no domínio econômico] influir*” [esclarecemos nos colchetes].⁹⁰⁷ Trata-se da **ação normativa** e da **ação participativa**: “[...] *na primeira, o Estado edita normas e fiscaliza o seu cumprimento. Na segunda, atua como agente econômico, produzindo e fazendo circular bens ou prestando serviços.*”⁹⁰⁸ E elas comportam várias subdivisões.⁹⁰⁹ Vejamo-las, graficamente:

⁹⁰³ EROS GRAU, **A ordem econômica...**, *op. cit.*, p. 148. Veja-se também: LUÍS EDUARDO SCHOUERI, **Normas tributárias indutoras...**, *op. cit.*, p. 43.

⁹⁰⁴ EROS GRAU, **A ordem econômica...**, *op. cit.*, p. 149. Veja-se também: LUÍS EDUARDO SCHOUERI, **Normas tributárias indutoras...**, *op. cit.*, p. 43..

⁹⁰⁵ **A ordem econômica...**, *op. cit.*, p. 148. Veja-se também: LUÍS EDUARDO SCHOUERI, **Normas tributárias indutoras...**, *op. cit.*, p. 41-43.

⁹⁰⁶ EROS GRAU, **A ordem econômica...**, *op. cit.*, p. 150. Veja-se também: LUÍS EDUARDO SCHOUERI, **Normas tributárias indutoras...**, *op. cit.*, p. 43-44.

⁹⁰⁷ **Contribuições...**, *op. cit.*, p. 239. Veja-se também: Contrapartidas tributárias..., *op. cit.*, p. 92.

⁹⁰⁸ **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 239. Veja-se também: Contrapartidas tributárias..., *op. cit.*, p. 92-93.

⁹⁰⁹ TÁCIO LACERDA GAMA, **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 241-255.

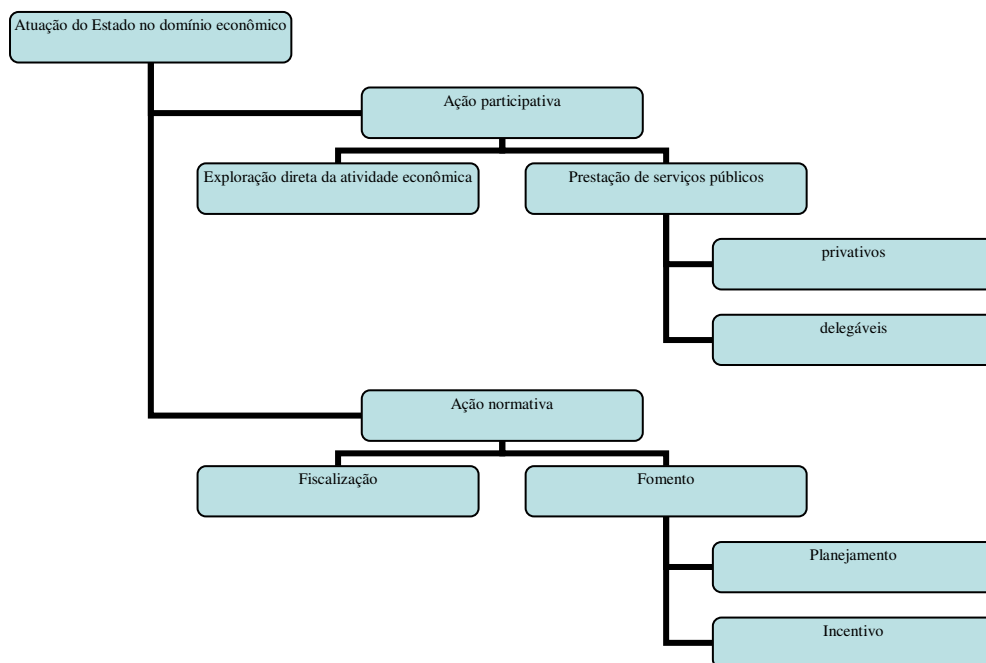


Ilustração 13 - Formas de Intervenção do Estado no Domínio Econômico

Analisando tais formas de atuação, é possível verificar a licitude da instituição de tributos ou outros meios de arrecadação a elas referidos, que GAMA chama de “contraprestações.”⁹¹⁰ E o referido autor apresenta uma interessante tabela, que ora utilizamos:⁹¹¹

Tipo de atuação estatal	Contraprestação pela atuação do Estado na Economia
Exploração direta	Preço do bem ou serviço comercializado
Serviço público compulsório	Taxa pela prestação de serviços públicos
Serviço público facultativo	Preço público
Fiscalização	Taxa pelo exercício da atividade de polícia

⁹¹⁰ TÁCIO LACERDA GAMA, **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 255-257.

⁹¹¹ *Ibid.*, p. 262.

Planejamento	Não há contrapartida específica
Incentivo	Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico

Tabela 1 - Formas de contraprestação

Tratamos, anteriormente, sobre o tema da extrafiscalidade das normas jurídicas tributárias.⁹¹² Nesse campo, da intervenção estatal no domínio econômico, encontram elas vasta possibilidade de atuação. Afinal, para fomentar determinada atividade econômica, pode-se valer o legislador de uma determinada lei tributária: eis as normas tributárias indutoras, a que se refere SCHOUERI.⁹¹³ Com efeito, afirma GLAUCO LUBACHESKI DE AGUIAR:

Então, é possível identificar-se inúmeras normas, com os mais diversos conteúdos, com finalidade indutora. Dentre estas, entretanto, sobressaem-se, no universo jurídico normativo brasileiro, as normas tributárias. Sua preeminência no bojo da indução econômica é resultante, ao menos em nível nacional, da soma de alguns fatores metajurídicos, como, por exemplo, a elevada carga tributária brasileira e o emaranhado legislativo-tributário que assola o país. Assim, normas de indução com conteúdo tributário são sobremaneira eficazes do ponto de vista social, porque ao estimular ou desestimular os comportamentos econômicos, seu efeito é imediato, em razão da realidade brasileira subjacente às circunstâncias de sua criação.⁹¹⁴

Como havíamos antes afirmado, trata-se de aspecto semântico-pragmático das normas tributárias. Expõe AGUIAR:

Afirmar a natureza indutora de uma norma jurídica nada tem que ver com dizer o seu conteúdo. Ao contrário, a natureza indutora ou diretiva aborda um outro aspecto da norma jurídica, sua finalidade da perspectiva econômica. Melhor dizendo, o aspecto indutor da norma jurídica encerra, na perspectiva semiótica, uma análise pragmática, ou seja, a interação da norma com seu destinatário.⁹¹⁵

E continua:

Em consequência, toda norma tributária indutora possui natureza extrafiscal, na medida em que sua finalidade sempre é de fomento ou desestímulo de

⁹¹² Veja-se a subseção 2.3.2, *supra*, p. 93.

⁹¹³ **Normas tributárias indutoras...**, *op. cit.*, p. 87-89; Segurança Jurídica e normas tributárias indutoras, *in*: MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO [Coord.], **Direito Tributário e Segurança Jurídica**, p. 119-120. Veja-se também: CRISTINA ZANELLO, Normas arrecadoras tributárias como instrumento de intervenção do Estado no domínio econômico, **RTFP**, n. 80, p. 78-93; DALTON LUIZ DALLAZEM e JOEL GONÇALVES DE LIMA JUNIOR, Tributação e Ordem Econômica, **Argumentum**, n. 9, p. 48-49.

⁹¹⁴ **Tributação extrafiscal e intervenção econômica**: uma análise concorrencial dos convênios interestaduais de ICMS e do SIMPLES Nacional, p. 95.

⁹¹⁵ *Ibid.*, p. 94.

condutas econômicas, com vistas à promoção de objetivos socioeconômicos. Deste modo, as normas tributárias indutoras, porque não visam arrecadação de dinheiro aos cofres públicos e possuem estrutura condicional-imperativa com características pragmáticas, podem positivar benefícios e desvantagens, segundo o comportamento que se pretenda ver realizado.⁹¹⁶

LUÍS EDUARDO SCHOUERI localiza bem as normas indutoras, dentro dos meios de intervenção estatal na economia:

Quando se cogita do emprego de normas tributárias como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico, deixam-se de lado as hipóteses em que o Estado se vale de seu poder diretivo sobre a economia (intervenção por direção), ingressando-se nas hipóteses de intervenção por indução. Caracteriza-as o fato de serem normas dispositivas. O agente econômico não se vê sem alternativas; ao contrário, recebe ele estímulos e desestímulos que, atuando no campo de sua formação de vontade, levam-no a se decidir pelo caminho proposto pelo legislador.⁹¹⁷

Pois bem. A intervenção estatal no domínio econômico só pode ser feita para o cumprimento das competências estabelecidas no artigo 170 do Texto Maior:

Cada um desses enunciados veicula um comando que deve ser atendido na prescrição de uma intervenção do Estado no domínio econômico. Uma intervenção que atente contra qualquer desses valores será incompatível com o texto da Constituição [...].⁹¹⁸

A Constituição a eles se refere como princípios. Não problematizaremos a noção aqui, como fizemos anteriormente, ao tratar dos princípios tributários.⁹¹⁹ De qualquer modo, vale a ressalva de AFONSO DA SILVA, quando diz que alguns deles “[...] se revelam mais tipicamente como objetivos da ordem econômica.”⁹²⁰

Analisemos tais previsões, brevemente. O inciso I do artigo 170 afirma que um dos objetivos da ordem econômica é o da soberania social. Sobre ele, afirma LAFAYETE JOSUÉ PETTER:

Com a crescente intensificação do fenômeno da globalização, verificou-se uma maior hegemonia do capital financeiro e o rápido crescimento das empresas transnacionais. [...] Por isso as normas da ordem econômica não podem e não devem apenas restringir-se aos aspectos estritamente internos do desenvolvimento, de modo que o planejamento da atividade econômica precisa considerar os efeitos que se fazem sentir sobre as estratégias no encaminhamento da política econômica internacional. Mas o que parece mesmo destacado no texto é que a consideração de tais aspectos não pode

⁹¹⁶ GLAUCO LUBACHESKI DE AGUIAR, **Tributação extrafiscal...**, *op. cit.*, p. 97.

⁹¹⁷ Segurança Jurídica... *op. cit.*, p. 119-120.

⁹¹⁸ TÁCIO LACERDA GAMA, **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 267-268.

⁹¹⁹ Veja-se a seção 3.1, *supra*, p. 120.

⁹²⁰ **Curso...**, *op. cit.*, p. 792.

chegar ao ponto de subtrair do país as possibilidades de autodeterminação.⁹²¹

Por sua vez, os incisos II e III, que podem ser analisados conjuntamente, afirmam serem “princípios” da ordem econômica a propriedade privada e sua função social, como ecos da previsão do artigo 5º, incisos XXII e XXIII.⁹²² Na seara econômica, tal se dá, primordialmente, em relação à propriedade dos bens de produção, que, quando observados do ponto de vista dinâmico, dão ensejo à chamada **função social da empresa**.⁹²³ Mas não só, como se denota das previsões dos artigos 182 a 184 (Da Política Urbana) e dos artigos 184 a 191 (Da Política Agrária e Fundiária e da Reforma Agrária), todos da CR/88.⁹²⁴

O inciso IV trata da livre concorrência, umbilicalmente ligada à ideia de livre iniciativa, como ressalta GRAU.⁹²⁵ Ensina AFONSO DA SILVA:

Ela é uma manifestação da liberdade de iniciativa, e, para garanti-la, a Constituição estatui que *a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros* (art. 173, § 4º).⁹²⁶ [grifos no original]

Por sua vez, GLAUCO LUBACHESKI DE AGUIAR aduz:

Pode-se dizer, assim, que a livre concorrência é parte da livre iniciativa. [...]

Corolário, no âmbito econômico, do valor liberdade e do direito de propriedade, a livre iniciativa manifesta-se de diversas formas. Seu influxo alcança a liberdade de iniciativa econômica, a liberdade de contratar, o direito de propriedade privada e, essencialmente, a liberdade de concorrência, [...].

A livre concorrência limita a livre iniciativa, garantindo igualdade. [...]

[...] Logo, falar de liberdade de concorrência implica em tratar, igualmente, da livre iniciativa. Aquela é elemento indissociável desta, na medida em que a livre concorrência pressupõe a liberdade de iniciativa. Porém, a recíproca não é verdadeira, ou seja, embora a livre concorrência seja corolário da liberdade de iniciativa e sem ela não exista, esta subsiste sem aquela.⁹²⁷

E TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, ainda mais claro:

⁹²¹ **Princípios constitucionais da ordem econômica**, p. 190-191. Veja-se também: ANDRÉ GUSTAVO DE SENA XAVIER, **A ordem econômica...**, *op. cit.*, p. 76-77.

⁹²² “Art. 5º. [...]”

XXII - é garantido o direito de propriedade;

XXIII - a propriedade atenderá a sua função social; [...]”.

⁹²³ EROS GRAU, **A ordem econômica...**, *op. cit.*, p. 237.

⁹²⁴ Consideradas, por GRAU, como as mais importantes manifestações do princípio da função social da propriedade. Cf. EROS GRAU, **A ordem econômica...**, *op. cit.*, p. 247.

⁹²⁵ **A ordem econômica...**, *op. cit.*, p. 201. Veja-se também: ANDRÉ ELALI, Um exame da desigualdade da tributação em face dos princípios da ordem econômica, **RTFP**, n. 81, p. 20-21; ANDRÉ GUSTAVO DE SENA XAVIER, **A ordem econômica...**, *op. cit.*, p. 81-84.

⁹²⁶ **Curso...**, *op. cit.*, p. 795.

⁹²⁷ **Tributação extrafiscal...**, *op. cit.*, p. 75 e 136, *passim*.

[...] o *princípio* da livre concorrência significa, *prima facie*, que a potencialidade deve ser *aberta*, em sentido normativo, *a todos*. Em si, o mercado é cego em face dos indivíduos, sendo, ao revés, um instrumento a serviço da coletividade. Por meio do mercado, a sociedade impõe uma ordem à livre iniciativa. O *princípio* da livre concorrência, por seu lado, garante, em nome da coletividade, o exercício da livre iniciativa, a qual exige, como qualquer direito fundamental, o estabelecimento de seus limites, que não só devem ser buscados na livre iniciativa dos outros agentes, mas também no exercício de outras liberdades, como a de consumir, de ter acesso aos benefícios da propriedade e da produção, inclusive de respeitar o princípio constitucional da soberania.⁹²⁸

Os princípios previstos nos incisos posteriores são chamados por AFONSO DA SILVA de “princípios de integração”, visto “[...] *que todos estão dirigidos a resolver os problemas da marginalização regional ou social.*”⁹²⁹

No caso do inciso V do referido dispositivo, vê-se que um dos objetivos a ser buscado é o da defesa do consumidor, inicialmente também previsto no art. 5º, inciso XXXII.⁹³⁰ Sobre tal objetivo, afirma GLAUCO LUBACHESKI DE AGUIAR:

Em outros termos, tutelando-se o consumidor, a Constituição garante a concorrência e, assim, traceja os limites de atuação do mercado, assegurando a manutenção de seu funcionamento, já que inerente ao modelo econômico por ela adotado.⁹³¹

E JOÃO BOSCO LEOPOLDINO FONSECA recorda que tal proteção tem duas facetas: a proteção do consumidor numa perspectiva microeconômica e microjurídica, mas que também interessa ao Estado, “[...] *como uma das formas de preservar e garantir a livre concorrência.*”⁹³²

No inciso VI, temos como objetivo a “defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”. Trata-se de redação dada pela Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, pois, originalmente, o dispositivo se referia apenas à “defesa do meio ambiente”. Ao menos em sua ideia-chave, trata-se de objetivo também já referido em outros

⁹²⁸ TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, Tributação e concorrência, **RDT-APET**, n. 16, p. 158.

⁹²⁹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 796.

⁹³⁰ “Art. 5º. [...]”

XXXII - o Estado promoverá, na forma da lei, a defesa do consumidor; [...]”. GRAU recorda ainda as previsões dos artigos 24, inciso VIII, 150, § 5º e 48 do ADCT, todos da CR/88, aos quais remetemos o leitor. Cf. EROS GRAU, **A ordem econômica...**, *op. cit.*, p. 248. Veja-se também: ANDRÉ GUSTAVO DE SENA XAVIER, **A ordem econômica...**, *op. cit.*, p. 84-86.

⁹³¹ **Tributação extrafiscal...**, *op. cit.*, p. 71.

⁹³² **Direito Econômico**, p. 90.

dispositivos constitucionais, mas em especial no artigo 225.⁹³³ Como afirma EROS GRAU: “[...] o princípio da defesa do meio ambiente conforma a ordem econômica (mundo do ser), informando substancialmente os princípios da garantia do desenvolvimento e do pleno emprego.”⁹³⁴ E sobre ele, afirma FABIANO DEL MASSO:

A proteção ao meio ambiente configura um dos princípios que bem demonstram a técnica legislativa utilizada na redação da ordem econômica na Constituição, na sua função de equilibrar princípios-liberdade da atividade econômica, como a livre iniciativa e princípios-limitação da atividade econômica.⁹³⁵

No inciso VII, a previsão é a da redução das desigualdades regionais e sociais, que, como recorda AFONSO DA SILVA, é um dos objetivos fundamentais da República.⁹³⁶ Afirma LAFAYETE JOSUÉ PETTER:

⁹³³ “Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

§ 1º - Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público:

I - preservar e restaurar os processos ecológicos essenciais e prover o manejo ecológico das espécies e ecossistemas;

II - preservar a diversidade e a integridade do patrimônio genético do País e fiscalizar as entidades dedicadas à pesquisa e manipulação de material genético

III - definir, em todas as unidades da Federação, espaços territoriais e seus componentes a serem especialmente protegidos, sendo a alteração e a supressão permitidas somente através de lei, vedada qualquer utilização que comprometa a integridade dos atributos que justifiquem sua proteção

IV - exigir, na forma da lei, para instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente, estudo prévio de impacto ambiental, a que se dará publicidade;

V - controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente;

VI - promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e a conscientização pública para a preservação do meio ambiente;

VII - proteger a fauna e a flora, vedadas, na forma da lei, as práticas que coloquem em risco sua função ecológica, provoquem a extinção de espécies ou submetam os animais a crueldade.

§ 2º - Aquele que explorar recursos minerais fica obrigado a recuperar o meio ambiente degradado, de acordo com solução técnica exigida pelo órgão público competente, na forma da lei.

§ 3º - As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.

§ 4º - A Floresta Amazônica brasileira, a Mata Atlântica, a Serra do Mar, o Pantanal Mato-Grossense e a Zona Costeira são patrimônio nacional, e sua utilização far-se-á, na forma da lei, dentro de condições que assegurem a preservação do meio ambiente, inclusive quanto ao uso dos recursos naturais.

§ 5º - São indisponíveis as terras devolutas ou arrecadadas pelos Estados, por ações discriminatórias, necessárias à proteção dos ecossistemas naturais.

§ 6º - As usinas que operem com reator nuclear deverão ter sua localização definida em lei federal, sem o que não poderão ser instaladas.”

⁹³⁴ **A ordem econômica...**, op. cit., p. 251.

⁹³⁵ **Direito Econômico**, p. 53. Veja-se também: ANDRÉ GUSTAVO DE SENA XAVIER, **A ordem econômica...**, op. cit., p. 86-88

⁹³⁶ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...]”

A inserção, dentre os princípios reitores da atividade econômica, do princípio da *redução das desigualdades sociais e regionais* não pode causar surpresa, pois ele constitui *objetivo fundamental* da República (CF, art. 3º, III), que deve ser perseguido pela política econômica adotada. Daí por que compete à União elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social (CF, art. 21, IX) e a lei que estabelecer as diretrizes e bases do planejamento deve incorporar e compatibilizar os planos nacionais e regionais de desenvolvimento (CF, art. 174, § 1º). Visando o desenvolvimento à redução em um mesmo complexo geoeconômico e social, o que se dará através da *criação de regiões* (CF, art. 43).⁹³⁷

Já o inciso VIII trata da “busca do pleno emprego”, “[...] *um movimento no sentido de propiciar trabalho a todos quanto estejam em condições de exercer uma atividade produtiva.*”⁹³⁸ Afirma, de qualquer modo, AMÉRICO LUIZ MARTINS DA SILVA:

[...] a nosso ver, *emprego pleno* é, nada mais nada menos, que a *inexistência de desempregados*. Portanto, *emprego pleno* é uma situação fictícia, uma vez que, por mais próspera que seja, uma sociedade sempre terá algum *desemprego*, por menor que seja.⁹³⁹

Finalmente, chegamos à previsão do inciso IX, que determina um dos objetivos a ser buscado pelo Estado brasileiro em relação à ordem econômica, que nos interessa mais proximamente: o do tratamento favorecido às micro e pequenas empresas, objeto da próxima subseção.⁹⁴⁰

5.1.2 LOCALIZAÇÃO DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO FAVORECIDO NA ARQUITETURA DO ORDENAMENTO JURÍDICO NACIONAL

Dispõe o inciso IX do artigo 170 da Constituição:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.⁹⁴¹

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; [...].” Veja-se: JOSÉ AFONSO DA SILVA, **Curso...**, op. cit., p. 796; ANDRÉ GUSTAVO DE SENA XAVIER, **A ordem econômica...**, op. cit., p. 88-90.

⁹³⁷ **Princípios constitucionais da ordem econômica**, p. 254-255.

⁹³⁸ *Ibid.*, p. 261. Veja-se também: ANDRÉ GUSTAVO DE SENA XAVIER, **A ordem econômica...**, op. cit., p. 90-91.

⁹³⁹ **A ordem constitucional econômica**, p. 167.

⁹⁴⁰ De se notar que GRAU ainda aponta outros princípios constitucionais da ordem econômica, sobre os quais não nos aprofundaremos. Veja-se: EROS GRAU, **A ordem econômica...**, op. cit., p. 254-257.

⁹⁴¹ A redação original do dispositivo foi modificada pela EC n. 6, de 1995. Era assim vertida:

O fundamento remoto para o tratamento favorecido às micro e às pequenas empresas encontra-se, portanto, nos objetivos buscados pela ordem econômica nacional.

Veja-se que o tratamento **favorecido**, que é objetivo da ordem econômica, permite a intervenção estatal no domínio econômico para seu atingimento.⁹⁴² Aqui já temos uma norma de competência constitucional para intervenção estatal no domínio econômico. Mas tal dispositivo é especificado no mesmo título da Carta Maior, assim redigido:

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Vê-se que a “[...] *Constituição não se contentou com o simples enunciado do princípio, pois já estabeleceu que a União, Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte [...]*

“[...] IX – tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte; [...]” Como recorda KARKACHE, “O princípio do tratamento favorecido às empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte, por sua vez, funcionava como o “favorecimento do favorecimento [...]”. Cf. SERGIO KARKACHE, **Princípio do tratamento favorecido**: o direito das empresas de pequeno porte a uma carga tributária menor, p. 85.

⁹⁴² Interessante notar que, utilizando-se da previsão do art. 170, IX, a União instituiu uma contribuição de intervenção no domínio econômico para financiamento da execução de política de apoio às micro e pequenas empresas, que se verte em favor do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE, através da Lei Federal n. 8.029, de 12 de abril de 1990, de duvidosa constitucionalidade. Sobre o tema, veja-se, exemplificativamente: PAULO DE BARROS CARVALHO, Constitucionalidade da contribuição ao SEBRAE em face do princípio da estrita legalidade tributária: comentários ao Acórdão proferido no Recurso Extraordinário n. 396.266-3 – Santa Catarina relatado pelo Ministro Carlos Mário Velloso, in: MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, **Construindo o Direito Tributário na Constituição**: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso, p. 469-477; ALEXANDRE MACEDO TAVARES, Empresas de Médio e Grande Porte e a exigibilidade da contribuição ao SEBRAE: natureza jurídica específica dessa prestação e o princípio da não afetação dos impostos, **RDDT**, n. 66, p. 7-16; AROLDI GOMES DE MATTOS, A inconstitucionalidade na instituição da contribuição social ao SEBRAE, **RDDT**, n. 55, p. 7-17; ALESSANDRA DABUL GUIMARÃES, Da inconstitucionalidade da exigência da contribuição ao SEBRAE, **RDDT**, n. 51, p. 7-12; FÁBIO AUGUSTO JUNQUEIRA DE CARVALHO e MARIA INÊS MURGEL, Aspectos fundamentais da contribuição ao SEBRAE, in: VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA [Coord.], **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, 4º volume, p. 39-46; JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, A natureza jurídica da Contribuição ao SEBRAE e a questão de saber se é devida por empresas que não tenham interesse nas atividades desenvolvidas por aquela entidade, In: in: VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA [Coord.], **Grandes Questões...**, op. cit., 4º volume, p. 91-107; MARIA LÚCIA LUZ LEIRIA, Algumas Reflexões..., op. cit., p. 60-65; SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, op. cit., p. 273-274; DÉBORA SOTTO, **Tributação da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte**, p. 202-210; MARCIANO SEABRA DE GODÓI, Contribuições Sociais e de Intervenção no Domínio Econômico: a paulatina desconstrução de sua identidade constitucional, **RDT-APET**, n. 15, p. 103-105.

*tratamento jurídico diferenciado.*⁹⁴³

Trata-se de uma norma de competência que determina às pessoas políticas constitucionais: a) definir e distinguir microempresas e empresas de pequeno porte, através de lei; b) outorgar a elas tratamento jurídico diferenciado, para incentivo, o que se dará através da simplificação, redução ou até eliminação, através de lei, de obrigações: bⁱ) administrativas; bⁱⁱ) tributárias; bⁱⁱⁱ) previdenciárias; e b^{vi}) creditícias.⁹⁴⁴

Vale notar que, enquanto o artigo 170, IX, trata apenas de “empresas de pequeno porte”, o artigo 179 fala de “microempresa” e “empresa de pequeno porte”. Como afirma LAFAYETE JOSUÉ PETTER, a “[...] *ratio legis indica que o tratamento favorecido de que fala o último princípio do art. 170 abrange as situações em que o agente econômico é tido como de pequenas dimensões, parâmetro delegado à legislação ordinária.*”⁹⁴⁵ No mesmo sentido, ANDRÉ GUSTAVO DE SENA XAVIER assevera que o

[...] art. 170, IX, há de ser interpretado em conjunto com as determinações do art. 179, o qual é explícito ao prescrever que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensem tanto às microempresas, quanto às empresas de pequeno porte, tratamento jurídico privilegiado.⁹⁴⁶

O tratamento diferenciado às micro e às pequenas empresas, em diversas áreas, portanto, encontra respaldo constitucional. Os motivos empíricos que levaram o Legislador Constituinte a tal previsão podem ser vários, mas são imagináveis.

Nesse sentido, CÉSAR MAURÍCIO ZANLUCHI e MARLENE KEMPFER BASSOLI aduzem:

Assim, voltando-se à realidade da ordem econômica, para que a igualdade material seja possível, é preciso considerar as desigualdades entre os agentes econômicos, ou seja, reconhecer que há diferença entre grandes e

⁹⁴³ JOSÉ AFONSO DA SILVA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 798.

⁹⁴⁴ Afinal, a Constituição reconheceu “[...] *ai dois tipos de pequenas empresas: as micro e as de pequeno porte, deixando à lei defini-las e distingui-las [...]*”, como recorda SILVA.” Ou, como afirma AMÉRICO, “do disposto no art. 179 podemos concluir também que a Constituição reconhece 2 (dois) tipos de pequenas empresas [...]”. Por fim, KARKACHE assevera que “[...] a expressão ‘pequenas empresas’ é sinônimo usualmente empregado para o gênero antes exposto (‘empresas de pequeno porte em geral’) [...]”. JOSÉ AFONSO DA SILVA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 799; AMÉRICO LUÍS MARTINS DA SILVA, **A ordem...**, *op. cit.*, p. 183; SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 88. Para KARKACHE, trata-se de rol exemplificativo, “[...] porque sua aplicação taxativa neutralizaria uma série de Princípios Constitucionais afins ao Tratamento Favorecido.” Cf. SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 107.

⁹⁴⁵ **Princípios constitucionais da ordem econômica**, p. 264.

⁹⁴⁶ **A ordem econômica...**, *op. cit.*, p. 92.

pequenos empresários. Nesse sentido, no ordenamento jurídico brasileiro, há normas que buscam tutelar os pequenos empresários, para que tenham acesso e que possam permanecer atuando no mercado, assim, garantir-se a livre iniciativa, a livre concorrência e a igualdade material.⁹⁴⁷

LAFAYETE JOSUÉ PETTER afirma que “[...] *está pressuposto que o tratamento favorecido é decorrente, entre outras razões, das desvantagens comparativas que as menores têm em relação às outras.*”⁹⁴⁸ E continua:

De outra banda, certo é que o tratamento jurídico favorecido às empresas de pequeno porte tem variados fundamentos a justificar sua inserção dentre os princípios da ordem econômica. [...] parece mesmo intuitivo que algo deveria ser feito em relação às empresas de pequeno porte. Pois são elas que mais empregam mão-de-obra, o que nos reconduz à valorização do trabalho humano como fundamento da ordem econômica. São elas que menos investimentos necessitam [...], exercem no contexto da economia papel mais versátil e próximo do consumidor do que o desempenhado por grandes estruturas empresariais. Obtêm sua aprovação no mercado sem a intermediação de pesados investimentos publicitários [...]. Mas também são elas as que mais dificuldades têm para a obtenção de financiamentos junto às instituições financeiras, daí o necessário tratamento favorecido no respeitante às operações creditícias.⁹⁴⁹

Este é também o pensamento de ANDRÉ GUSTAVO DE SENA XAVIER.⁹⁵⁰

ALEXSANDER VALADÃO, por sua vez, afirma, analisando a aplicabilidade do mínimo vital às pessoas jurídicas:

[...] se pode observar no texto constitucional, vários comandos para que se estabeleçam regimes diferenciados das empresas, voltados à proteção e estímulo à sobrevivência das empresas menores, impondo-lhes distinção tributária, quando em comparação com as empresas que revelem integral capacidade contributiva. É o caso, v.g., do que se extrai da dicção expressa do artigo 146, III, d; ou do artigo 170, IX; bem como do artigo 179; todos da Carta Magna, que determina, portanto, em mais de uma oportunidade, a imposição de mecanismos e regimes diferenciados, relacionados às empresas de pequeno porte (EPP) e micro-empresas (ME), que fazem, por isso, jus a uma tributação mais justa, no sentido de satisfazer e proteger esse mínimo material indispensável para a existência e funcionamento da pessoa mora, protegido nesse caso, de forma indireta ou oblíqua.⁹⁵¹

De forma ainda mais enfática, o referido autor expõe que a proteção do mínimo vital das pessoas jurídicas está...

[...] hoje identificada sobretudo em benefícios atribuídos às empresas de pequeno porte e microempresas, consoante acima demonstrado, com a

⁹⁴⁷ A tributação diferenciada para pequenas empresas..., *op. cit.*, p. 130-131.

⁹⁴⁸ **Princípios constitucionais da ordem econômica**, p. 264.

⁹⁴⁹ *Ibid.*, p. 265.

⁹⁵⁰ **A ordem econômica**..., *op. cit.*, p. 92.

⁹⁵¹ ALEXSANDER ROBERTO ALVES VALADÃO, **O mínimo existencial e as espécies tributárias**, p. 308-309.

possibilidade de tributações diferenciadas e favorecidas, na razão direta de sua menor ou inexistente capacidade contributiva.⁹⁵²

Para RICARDO ALEXANDRE, “[...] a isonomia tributária impõe a desigualdade de tratamento entre os sujeitos passivos que estejam em situação desigual, na medida das desigualdades entre eles havidas” [sic].⁹⁵³ E isso, para ele, é claro no caso das microempresas e empresas de pequeno porte, em face da “[...] diferença de capacidade contributiva [...]” entre elas e as empresas de médio e grande porte.⁹⁵⁴ O referido autor também julga positivamente a previsão constitucional, visto que tais empresas são, segundo ele, as responsáveis pela maioria dos empregos e necessitam da proteção estatal.⁹⁵⁵

Para HUMBERTO ÁVILA, a distinção promovida constitucionalmente possui como objetivo:

Em primeiro lugar, implementar a justiça tributária por meio da consideração da capacidade contributiva, presumidamente menor quando se trata de microempresas e empresas de pequeno porte. Por isso [...] um tratamento diferenciado “e favorecido”.⁹⁵⁶

E continua, em momento posterior:

A capacidade contributiva deve ser concreta. Isso não quer dizer que não possa essa concretude ser presumida. [...] exemplo é o [...] tratamento favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, na presunção de que essas empresas indicam menor capacidade contributiva.⁹⁵⁷

HUGO DE BRITO MACHADO também vê, em tais disposições, concretização da capacidade contributiva:

É certo que nossa Constituição contém regras no sentido de que o desenvolvimento econômico deve ser estimulado (art. 170), e especificamente no sentido de que a lei poderá, em relação à empresa de pequeno porte constituída sob as leis brasileiras, e que tenham sede e administração no País, conceder tratamento favorecido (art. 170, IX).

Não nos parece, todavia, sejam tais disposições capazes de validar regra isentiva de imposto de renda, a não ser que se trate de situações em que a isenção realiza o princípio da capacidade contributiva, como acontece com a concedida às microempresas [...].⁹⁵⁸

AMÉRICO LUIZ MARTINS DA SILVA, no entanto, vê uma contraposição entre

⁹⁵² ALEXSANDER ROBERTO ALVES VALADÃO, **O mínimo existencial e as espécies tributárias**, p. 312.

⁹⁵³ **Direito Tributário Esquemático**, p. 583.

⁹⁵⁴ RICARDO ALEXANDRE, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 583.

⁹⁵⁵ *Id.*

⁹⁵⁶ HUMBERTO ÁVILA, **Sistema Constitucional Tributário**, p. 141.

⁹⁵⁷ *Ibid.*, p. 372.

⁹⁵⁸ **Curso...**, *op. cit.*, p. 52.

a previsão do artigo 179 e o parágrafo único do artigo 170, que garante a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, pois, para ele, o “[...] *constituente estabelece uma regra geral de natureza econômica e logo a seguir, no art. 179, restringe a aplicação dessa regra geral somente aos casos de microempresas e de empresas de pequeno porte.*”⁹⁵⁹

LEONARDO FURTADO LOUBET pontifica sobre a inexistência de quebra da isonomia, até mesmo porque esse “[...] *foi um desejo do constituinte originário.*”⁹⁶⁰

No mesmo sentido, DÉBORA SOTTO, para quem “[...] *o princípio contido no artigo 179 da Constituição funda-se no princípio maior da igualdade, visto que o tratamento favorecido [...] decorre logicamente da necessidade de lhes proporcionar condições igualitárias de competição.*”⁹⁶¹ No mesmo sentido, CAROLINE SAID DIAS.⁹⁶²

SÉRGIO KARKACHE vê, em tais dispositivos, um princípio: o princípio do tratamento favorecido.⁹⁶³ No artigo 170, estaria o princípio, e no artigo 179, a regra.⁹⁶⁴ E afirma, sobre a capacidade contributiva, que “[...] *o próprio tratamento ‘jurídico favorecido e diferenciado’ dispensado às pequenas empresas é inspirado (dentre outros) no princípio da capacidade contributiva [...].*”⁹⁶⁵ Para ele,

[...] a Constituição especifica que o tratamento favorecido diferenciara as pequenas empresas. Estas empresas, portanto, têm o direito subjetivo a um tratamento diferente das demais, sem o risco de afronta à isonomia. Produz-se, portanto, uma discriminação positiva em favor das pequenas empresas [...]⁹⁶⁶

O tratamento favorecido às micro e às pequenas empresas não é invenção pátria. No Direito Comparado desde há muito se preveem formas diferenciadas de tratamento ao micro e ao pequeno empresário, com diferentes métodos e critérios.⁹⁶⁷

⁹⁵⁹ AMÉRICO LUÍS MARTINS DA SILVA, **A ordem...**, *op. cit.*, p. 183.

⁹⁶⁰ Disposições Preliminares Art. 1º e 2º, *in*: HALLEY HENARES NETO, **Comentários à Lei do Supersimples**, p. 30.

⁹⁶¹ **Tributação...**, *op. cit.*, p. 54.

⁹⁶² Considerações sobre o Simples: Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, **RDDT**, n. 54, p. 21.

⁹⁶³ **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 93-111.

⁹⁶⁴ *Ibid.*, p. 104.

⁹⁶⁵ *Ibid.*, p. 228.

⁹⁶⁶ *Ibid.*, p. 105.

⁹⁶⁷ Sobre o tema, veja-se: WILSON DE SOUZA CAMPOS BATALHA, **Estatuto da Microempresa: comentários**, p. 42-44; CÉSAR MAURÍCIO ZANLUCHI e MARLENE KEMPFER BASSOLI, **A tributação diferenciada para pequenas empresas...**, *op. cit.*, p. 131; SÉRGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 41-82; JOSÉ CASALTA NABAIS, **Alguns aspectos da tributação das empresas em Portugal**, **RTFP**, n. 59, p. 300-302; FERNANDA KELLNER DE OLIVEIRA PALERMO, **As**

E, como já notado pelas citações realizadas, é muito decantada a importância deste setor econômico. SÉRGIO KARKACHE, por exemplo, afirma:

Segundo dados estatísticos públicos e privados, 97% (noventa e sete por cento) das empresas registradas em nosso país são micro ou pequenas empresas. Elas geram 57% dos empregos formais e respondem por 26% da massa salarial total do Brasil.

Sua influência e importância transcendem ao campo da economia: propiciam alternativa atenuante ao desemprego (e problemas deles decorrentes); democratizam o capital e o domínio da tecnologia; auxiliam na descentralização da economia, propiciando novas oportunidades de desenvolvimento às regiões menos favorecidas; constituem instrumento de afirmação de soberania econômica, com influências nas relações internacionais e frente ao processo de globalização da economia.⁹⁶⁸

Afirma DÉBORA SOTTO, nesse diapasão:

Devido à sua menor capacidade econômica, em face dos demais agentes econômicos, micro e pequenas empresas são mais vulneráveis a sofrer abusos de poder na disputa do mercado. Por outro lado, é assente o relevante papel desempenhado pelos pequenos empresários na geração de empregos, na diminuição das desigualdades sociais e regionais e mesmo no desenvolvimento de novas tecnologias nacionais.⁹⁶⁹

Do mesmo modo, é muito afirmada sua fragilidade. Assevera KARKACHE:

A maior exposição ao risco e a margens de lucros menores ocasiona uma alta taxa demográfica, ou seja, os índices de natalidade e de mortalidade de pequenas empresas são normalmente muito altos. E a taxa de mortalidade é inversamente proporcional ao tempo de atividade das empresas.⁹⁷⁰

No mesmo sentido, FERNANDA KELLNER DE OLIVEIRA PALERMO:

No Brasil, a maioria das microempresas encerram suas atividades com pouco mais de um ano de exercício social, conforme pesquisas existentes. Algumas conseguem prolongar seu ciclo de vida, desempenhando seu papel na vida econômica e social de sua comunidade como geradoras de

micro e pequenas empresas como propulsoras do desenvolvimento econômico e social – contribuição para o incremento das atividades econômicas no âmbito do MERCOSUL, **RDMIEF**, n. 124, p. 184. Sobre o tratamento às micro e pequenas empresas no âmbito do MERCOSUL, veja-se: DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 173-195; FERNANDA KELLNER DE OLIVEIRA PALERMO, *As micro e pequenas empresas...*, *op. cit.*, p. 183-198. Sobre o monotributo argentino e sistema assemelhado na Espanha, veja-se: JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional: Estatuto da microempresa e da empresa de pequeno porte comentado**, p. 66-67; FLÁVIA DE ALMEIDA VIVEIROS DE CASTRO, *O novo sistema legal das micro e pequenas empresas: primeiras impressões*, **RTFP**, n. 69, p. 102-103.

⁹⁶⁸ **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 11, 33-34. Veja-se também: FLÁVIA DE ALMEIDA VIVEIROS DE CASTRO, *O novo sistema...*, *op. cit.*, p. 98; FERNANDA KELLNER DE OLIVEIRA PALERMO, *As micro e pequenas empresas...*, *op. cit.*, p. 187-188; HARRISON FERREIRA LEITE, *Simples: redução da carga tributária ou falácia?*, **RTFP**, n. 63, p. 39; ZELMO DENARI, **Curso de Direito Tributário**, p. 341; ANTONIO BAPTISTA GONÇALVES, *Supersimples: o primeiro dos três Supers do governo*, **RTFP**, n. 75, p. 16; AMADOR PAES DE ALMEIDA, *Microempresa e empresa de pequeno porte*, *in: Id. [Coord.] Comentários ao Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte*, p. 14.

⁹⁶⁹ **Tributação...**, *op. cit.*, p. 54.

⁹⁷⁰ **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 29. Veja-se também: FLÁVIA DE ALMEIDA VIVEIROS DE CASTRO, *O novo sistema...*, *op. cit.*, p. 99; ZELMO DENARI, **Curso...**, *op. cit.*, p. 341.

empregos e produtos que representam a riqueza da comunidade e de uma nação.⁹⁷¹

Fácil seria, portanto, fundamentar a necessidade de tal tratamento diferenciado, seja pela reiterada afirmação da importância estratégica de tais empresas no domínio econômico, seja por sua diminuta capacidade econômica. Tratam-se de questões que têm, obviamente, grande relevância, mas que não enfrentaremos no presente trabalho.⁹⁷²

De qualquer forma, é exatamente em tais dispositivos que se encontra a norma de competência que permite, em nosso sistema, a criação de tratamento tributário diferenciado – *rectius*: favorecido –, às micro e às pequenas empresas.

Tal tratamento favorecido tributário tem, dessarte, **numa primeira aproximação, natureza de intervenção do Estado no domínio econômico**. Nesse sentido, CÉSAR MAURÍCIO ZANLUCHI e MARLENE KEMPFER BASSOLI ressaltam:

A criação, pelo Governo, de uma lei destinada a promover um tratamento fiscal diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte é uma forma indireta de intervenção na ordem econômica, destinada a garantir a positivação dos valores eleitos e protegidos pela Constituição.⁹⁷³

Trata-se de intervenção que, como deixa claro o próprio artigo 179, visa fomentar tais empresas. Eis o fundamento da extrafiscalidade, “in casu”. Afirma ÁVILA que o segundo objetivo da distinção das empresas pelo porte feito constitucional é:

Em segundo lugar, implementar finalidades extrafiscais de desenvolvimento de setores e atividades não devidamente desenvolvidas por meio de estímulo ao crescimento das atividades de microempresas e de empresas de pequeno porte.⁹⁷⁴

Em outro momento, reforça essa ideia:

Nesse último caso [do tratamento favorecido às micro e pequenas empresas], abre-se a possibilidade de o Estado perseguir uma finalidade extrafiscal com a desoneração tributária, como é o caso de promover o

⁹⁷¹ As micro e pequenas empresas..., *op. cit.*, p. 186.

⁹⁷² Para os que se interessam pelo tema, vejam-se os seguintes trabalhos a seguir arrolados, exemplificativamente: SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 11-111; FERNANDA KELLNER DE OLIVEIRA PALERMO, As micro e pequenas empresas..., *op. cit.*, p. 183-198; ANA PAULA ROCHA DO BONFIM, **Comentários ao Estatuto Nacional das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – LC 123/06**, p. 3-7.

⁹⁷³ A tributação diferenciada para pequenas empresas..., *op. cit.*, p. 133.

⁹⁷⁴ HUMBERTO ÁVILA, **Sistema...**, *op. cit.*, p. 141. Veja-se também: SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 198.

desenvolvimento das empresas de menor porte.⁹⁷⁵ [esclarecemos nos colchetes]

Também DÉBORA SOTTO assim entende:

O poder de tributar é, portanto, *modalidade de intervenção no domínio econômico*, seja quando exercido com finalidades meramente arrecadatórias, seja quando exercido com finalidades extrafiscais. Encontra, assim, seus limites não apenas nos princípios constitucionais gerais tributários e nas imunidades, mas também nos objetivos e princípios da ordem econômica brasileira.

[...]

Tal desiderato constitucional [o previsto no artigo 170, IX e 179] implica, necessariamente, o exercício do poder de tributar com função extrafiscal, visando, mais do que carrear recursos aos cofres públicos, fomentar a atividade.⁹⁷⁶ [esclarecemos nos colchetes]

Desse modo, numa **segunda aproximação**, vê-se claramente, numa óptica **semântico-pragmática da norma jurídica tributária**, seu teor **extrafiscal**, de nítida **norma indutora**.⁹⁷⁷

Realizamos essas duas primeiras aproximações de nosso objeto, para contextualizá-lo no ordenamento jurídico pátrio. Faremos, na próxima subseção, uma breve análise da evolução histórica do tratamento diferenciado, ainda com esse mote.

5.1.3 EVOLUÇÃO LEGISLATIVA DO TRATAMENTO DIFERENCIADO

5.1.3.1 Antes de 1988: breve síntese

Não esquecemos do propósito antes firmado, de estudo do direito “*hic et nunc*”.⁹⁷⁸ Mas, ainda com o intuito contextualizador de nosso objeto de estudo, que nos move no presente capítulo, consideramos importante uma breve incursão sobre o histórico do tratamento diferenciado às micro e às pequenas empresas, focado, mas não de modo exclusivo, em seu aspecto tributário.

Alguns veem já no Alvará de 28 de abril de 1808, editado com a vinda da família real portuguesa ao Brasil, “[...] *a primeira iniciativa de incentivo aos*

⁹⁷⁵ HUMBERTO ÁVILA, **Sistema...**, *op. cit.*, p. 372.

⁹⁷⁶ **Tributação...**, *op. cit.*, p. 40-41.

⁹⁷⁷ Sobre a extrafiscalidade, veja-se a subseção 2.4.2, *supra*, p. 112.

⁹⁷⁸ Veja-se a seção 1.1, *supra*, p. 21.

pequenos empreendimentos” no país, ainda que “*com pouca eficácia.*”⁹⁷⁹

Vemos depois, em 1945, o advento do Decreto-Lei n. 7.661, de 21 de junho de 1945, a antiga Lei de Falências, que previa um tratamento favorecido ao comerciante individual e ao pequeno comércio, nos artigos 141 e 186, parágrafo único, em matéria de concordata e criminal.⁹⁸⁰ Devido a este diploma legal, FERNANDO NETTO BOITEUX afirma que “[...] *há mais de cinqüenta anos vem o legislador conferindo proteção especial às microempresas, sem conseguir jamais, no entanto, expurgar dos textos legais as contradições entre um e outro.*”⁹⁸¹

Com a Lei Federal n. 4.506, de 30 de novembro de 1964 previu-se uma isenção do imposto sobre a renda para firmas individuais com receita bruta inferior a determinado limite, em seu artigo 29.⁹⁸²

Foi o Decreto-Lei nº 486, de 3 de março de 1969, que tratava da escrituração de livros mercantis, que definiu inicialmente o conceito de “pequeno comerciante”, como o início da distinção visando um tratamento favorecido à microempresa, em seu artigo 1º, parágrafo único.⁹⁸³

Surge, em 1972, o Centro Brasileiro de Assistência Gerencial à Pequena e Média Empresa – CEBRAE, que foi a origem do atual Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE. Possuía natureza de pessoa jurídica de direito privado, apesar de ter como um dos sócios fundadores o Banco Nacional de

⁹⁷⁹ SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, op. cit., p. 19.

⁹⁸⁰ “Art. 141. O devedor que exerce individualmente o comércio é dispensado dos requisitos de ns. I e II do artigo antecedente se o seu passivo quirografário fôr inferior a 100 (cem) vêzes o maior salário-mínimo vigente no País. (Redação dada pela Lei nº 4.983, de 18.5.45)”

“Art. 186. Será punido o devedor com detenção, de seis meses a três anos, quando concorrer com a falência algum dos seguintes fatos: [...]”

Parágrafo único. Fica isento da pena nos casos dos ns. VI e VII dêste artigo, o devedor que, a critério do juiz da falência, tiver instrução insuficiente e explorar comércio exíguo.” Veja-se: SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, op. cit., p. 21.

⁹⁸¹ As microempresas, os representantes comerciais e a interpretação das leis, RDDT, n. 43, p. 79.

⁹⁸² “Art. 29. As firmas individuais que tenham, anualmente, receita bruta inferior a Cr\$5.000.000,00 (cinco milhões de cruzeiros) ficam isentas do impôsto de renda.” Veja-se: SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, op. cit., p. 21.

⁹⁸³ “Art 1º Todo comerciante é obrigado a seguir ordem uniforme de escrituração, mecanizada ou não, utilizando os livros e papéis adequados, cujo número e espécie ficam a seu critério.

Parágrafo único. Fica dispensado desta obrigação o pequeno comerciante, tal como definido em regulamento, à vista dos seguintes elementos, considerados isoladamente ou em conjunto. (Vide Decreto nº 64.567, de 1969)

- a) natureza artesanal da atividade;
- b) predominância do trabalho próprio e de familiares, ainda que organizada a atividade;
- c) capital efetivamente empregado;
- d) renda bruta anual;
- e) condições peculiares da atividade, reveladoras da exiguidade do comércio exercido.” Veja-se:

RUBENS REQUIÃO, **Curso de Direito Comercial**, vol. 1, p. 78.

Desenvolvimento Econômico – BNDE e estar ligada à Administração Pública Federal.⁹⁸⁴

Tem-se também a Lei Federal n. 6.468, de 1º de novembro de 1977, que dispôs sobre o regime simplificado de tributação, no imposto sobre a renda, para as pequenas empresas, inclusive com isenção para aquelas com receita bruta até determinado limite.⁹⁸⁵ O referido texto legal foi modificado pelos Decretos-Lei n. 1.647, de 18 de dezembro de 1978 e n. 1.706, de 23 de outubro de 1979, além de ter havido implicações do Decreto-Lei n. 2.325, de 8 de abril de 1987, em relação à forma de expressão do limite de enquadramento. Também pode ser citada a Lei Federal n. 6.586, de 6 de novembro de 1978, que definiu o comerciante ambulante para fins trabalhistas e previdenciários.⁹⁸⁶

No entanto, os primeiros passos de maior relevância deram-se com propostas do Ministério da Desburocratização, por volta de 1979, que redundaram em algumas medidas.⁹⁸⁷ Dentre elas, o que nos interessa mais proximamente é o Decreto-Lei nº 1.780, de 14 de abril de 1980, que previu isenção de imposto sobre a renda para pequenas empresas, assim como dispensa de “obrigações acessórias”, – com posteriores modificações e implicações dos Decretos-Lei n. 1.973, de 30 de novembro de 1982, n. 2.064 de 19 de outubro de 1983 e 2.065, de 26 de outubro de 1983.⁹⁸⁸

⁹⁸⁴ Veja-se: DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 44 e 198; SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 21-22; FERNANDA KELLNER DE OLIVEIRA PALERMO, *As micro e pequenas empresas...*, *op. cit.*, p. 185.

⁹⁸⁵ “Art. 1º - As firmas individuais e as sociedades por quotas de responsabilidade limitada ou em nome coletivo, de receita bruta anual não superior a Cr\$4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil cruzeiros), poderão optar pelo pagamento do imposto de renda com base no lucro presumido, nos termos desta Lei.” Veja-se: DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 44; SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 22.

⁹⁸⁶ “Art. 1º - Considera-se comerciante ambulante aquele que, pessoalmente, por conta própria e a seus riscos, exercer pequena atividade comercial em via pública, ou de porta em porta.” Veja-se: WILSON DE SOUZA CAMPOS BATALHA, **Estatuto...**, *op. cit.*, p. 45; SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 22. Não analisaremos os instrumentos infralegais que previram tratamentos diferenciados. Sobre eles, veja-se: WILSON DE SOUZA CAMPOS BATALHA, **Estatuto...**, *op. cit.*, p. 45-46.

⁹⁸⁷ RUBENS REQUIÃO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 62-63; DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 45. O Programa Nacional de Desburocratização foi instituído pelo Decreto Federal n. 83.740, de 18 de julho de 1979.

⁹⁸⁸ “Art. 1º A pessoa jurídica ou empresa individual, cuja receita bruta anual, inclusive a não operacional, seja igual ou inferior ao valor nominal de 3.000 (três mil), Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional (ORTN) fica isenta do imposto sobre a renda, nos termos deste Decreto-lei, a partir exercício financeiro de 1981, ano-base de 1980.” Veja-se: RUBENS REQUIÃO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 62-63; WILSON DE SOUZA CAMPOS BATALHA, **Estatuto...**, *op. cit.*, p. 46; DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 45; SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 22; VIDAL SERRANO NUNES, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 255.

A Lei Federal n. 6.939, de 9 de setembro de 1981, estabeleceu o regime sumário de registro e arquivamento no Registro do Comércio para as firmas individuais e sociedades mercantis, sob determinadas condições.⁹⁸⁹

Em 1984 foi promulgada a Lei Federal n. 7.256, de 27 de novembro de 1984, que instituiu o Estatuto da Microempresa, prevendo um tratamento jurídico diferenciado, e “[...] *que se notabilizou como o mais importante texto legislativo sobre o tema, no período anterior à Constituição de 1988*”.⁹⁹⁰

O referido texto legal previa, além da definição de microempresa, benefícios tributários em relação a tributos federais e em relação a deveres instrumentais, assim como nos campos administrativo, trabalhista, previdenciário, creditício e de desenvolvimento empresarial, “[...] *sem revogar os dispositivos anteriores concedendo isenções e estímulos nos aspectos especificamente não cogitados no texto respectivo*”.⁹⁹¹

À época, vigente a Constituição de 1967, com a Emenda n. 1, de 17 de outubro de 1969, podia a União instituir isenção heterônoma, nos termos de seu artigo 19, § 2º.⁹⁹² E o fez, através da Lei Complementar n. 48, de 10 de dezembro de 1984, isentando do Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS e do

⁹⁸⁹ “Art. 1º - É instituído o regime sumário de registro e arquivamento no Registro do Comércio, que será aplicado:

I - a todos os atos sujeitos a registro ou arquivamento relativos a firmas individuais e sociedades mercantis que preencham, cumulativamente, os seguintes requisitos:

a) sejam constituídas sob a forma de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, sociedade em nome coletivo, sociedade em comandita ou sociedade de capital e indústria;

b) tenham como sócios apenas pessoas físicas residentes no País;

II - aos atos, contratos e estatutos de sociedades mercantis, sujeitos a registro ou arquivamento no Registro do Comércio, inclusive os mencionados no art. 2º, cuja validade dependa, por força da lei, da prévia aprovação por órgãos governamentais;

III - aos demais atos societários não incluídos entre aqueles cujo registro ou arquivamento dependa de decisão colegiada, nos termos do art. 2º.

Parágrafo único - A sociedade que, a qualquer tempo, deixar de preencher os requisitos do item I passará a ficar sujeita ao regime ordinário de registro e arquivamento no Registro do Comércio.”

Veja-se: WILSON DE SOUZA CAMPOS BATALHA, **Estatuto...**, *op. cit.*, p. 45-46.

⁹⁹⁰ SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 22. Veja-se também: WILSON DE SOUZA CAMPOS BATALHA, **Estatuto...**, *op. cit.*, p. 46; FÁBIO ULHOA COELHO, **Curso de Direito Comercial**, p. 82; FRAN MARTINS, **Curso de Direito Comercial**, p. 120; RUBENS REQUIÃO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 63; DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 45; ZELMO DENARI, *As microempresas e o Finsocial*, **RT: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, n. 2, p. 54.

⁹⁹¹ “Art. 1º - A microempresa é assegurado tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, nos campos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial, de acordo com o disposto nesta Lei.

Parágrafo único. O tratamento estabelecido nesta Lei não exclui outros benefícios que tenham sido ou vierem a ser concedidos às microempresas.” WILSON DE SOUZA CAMPOS BATALHA, **Estatuto...**, *op. cit.*, p. 46; VIDAL SERRANO NUNES, **Curso...**, *op. cit.*, p. 258-259.

⁹⁹² Sobre o tema, veja-se a subseção 3.4.3, *supra*, p. 165.

Imposto sobre Serviços – ISS, de competência dos Estados-membros e do Município, respectivamente; – que foi posteriormente modificada pela Lei Complementar n. 57, de 18 de dezembro de 1987.⁹⁹³

Nesse estado de coisas, chegou-se à Constituição Federal de 1988, no dia 5 de outubro.

5.1.3.2 Após 1988: situação inicial

Como já se expôs, no próprio texto constitucional previu-se o direito a um tratamento diferenciado e favorecido, em diversos campos, às micro e às pequenas empresas, nos termos dos artigos 170, IX, e 179.

Se houvesse omissão do legislador na criação de tal tratamento privilegiado, segundo CARRAZZA, seria possível uma ação de inconstitucionalidade por omissão e indenização:

[...] digamos que, por inércia do Congresso Nacional, uma empresa de pequeno porte não possa desfrutar, em relação a um dado tributo federal, das vantagens supra-referidas. Nesse caso, está facultada a requerer, a qualquer das pessoas ou entidades elencadas no art. 103 da Constituição Federal, que promova, perante o Supremo, a ação direta de inconstitucionalidade por omissão. A par disso, poderá entrar com ação indenizatória contra a União (por danos causados pela omissão legislativa).⁹⁹⁴

Nesse sentido, para DÉBORA SOTTO, tal previsão constitucional implica o “[...] *dever de conferir tratamento tributário diferenciado às micro e pequenas empresas brasileiras*”, opinião compartilhada por TÂNIA GURGEL.⁹⁹⁵ ELIUD JOSÉ PINTO DA COSTA afirma, também, que com uma tal lacuna normativa, “[...] *configurar-se-ia uma inconstitucionalidade por omissão*.”⁹⁹⁶

⁹⁹³ “Art. 3º - As microempresas definidas na forma do art. 2º desta Lei ficam isentas:

I - do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias, quanto às saídas de mercadorias e ao fornecimento de alimentação que realizarem;

II - do imposto municipal sobre a prestação de serviços de qualquer natureza.” Veja-se: WILSON DE SOUZA CAMPOS BATALLA, **Estatuto...**, op. cit., p. 120-121; SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, op. cit., p. 23; VIDAL SERRANO NUNES, **Curso...**, op. cit., p. 255, 263; ZELMO DENARI, *As microempresas e o Finsocial...*, op. cit., p. 54.

⁹⁹⁴ **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 376. Veja-se também: SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, op. cit., p. 110.

⁹⁹⁵ **Tributação...**, op. cit., p. 56-57; TÂNIA GURGEL, *Simples Nacional: um estudo de viabilidade*, **RTFP**, n. 76, p. 266.

⁹⁹⁶ ELIUD JOSÉ PINTO DA COSTA, *As complicações jurídicas do Simples (Lei Federal nº 9.317/96)*, **RDDT**, n. 25, p. 53.

Mas tal omissão inexistiu, ao menos em sentido completo. Isso porque a Lei Federal n. 7.256/84 foi recepcionada pelo texto constitucional.⁹⁹⁷ A mesma sorte não teve a Lei Complementar n. 48/84, obviamente, em face de sua incongruência com o novo ordenamento jurídico.⁹⁹⁸

Segundo RICARDO ALEXANDRE, o “[...] *STF entendia que o mandamento constitucional estava sendo cumprido em virtude da recepção [...]*” da referida lei federal.⁹⁹⁹ Com efeito, assim decidiu o Pretório Excelso no Mandado de Injunção n. 73.¹⁰⁰⁰

Já em 1988, foi promulgada a Lei Federal n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que, ao alterar a legislação do Imposto sobre a Renda, em seu artigo 51, “[...] *não apenas manteve a negação da qualidade de microempresa às pessoas jurídicas que se encontrassem nas situações previstas no artigo 3º, I a V da Lei nº 7.256/1984, como também ampliou as restrições previstas no item VI [...]*.”¹⁰⁰¹

Em 1990, o antigo CEBRAE foi transformado em serviço social autônomo, com o atual nome de SEBRAE pela Lei Federal n. 8.029, de 12 de abril.¹⁰⁰²

⁹⁹⁷ “[...] *com o advento da Constituição de 1988, só foram recepcionadas, pelo novo ordenamento, as normas jurídicas que com ela não conflitavam.*”

As demais, isto é, as que não passaram pelo teste da compatibilidade, perderam a validade.”

ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, op. cit., p. 586-587. Aliás, como recorda o referido autor, essa é a previsão expressa do artigo 34, §§ 3º e 4º do ADCT. Cf. *Ibid.*, p. 587.

⁹⁹⁸ Nesse sentido: DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, op. cit., p. 50.

⁹⁹⁹ **Direito Tributário...**, op. cit., p. 584.

¹⁰⁰⁰ “**EMENTA:** Mandado de injunção coletivo. - Esta Corte tem admitido o mandado de injunção coletivo. Precedentes do Tribunal. - Em mandado de injunção não é admissível pedido de suspensão, por inconstitucionalidade, de Lei, por não ser ele o meio processual idoneo para a declaração de inconstitucionalidade, em tese, de ato normativo. - Inexistência, no caso, de falta de regulamentação do artigo 179 da Constituição Federal, por permanecer em vigor a Lei 7.256/84 que estabelece normas integrantes do Estatuto da Microempresa, relativas ao tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, nos campos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial. Mandado de injunção não conhecido.”

(MI 73, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, TRIBUNAL PLENO, julgado em 07/10/1994, DJ 19-12-1994 PP-35177 EMENT VOL-01772-01 PP-00001)

¹⁰⁰¹ DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, op. cit., p. 46.

¹⁰⁰² “Art. 8º É o Poder Executivo autorizado a desvincular, da Administração Pública Federal, o Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa - CEBRAE, mediante sua transformação em serviço social autônomo.

§ 1º Os Programas de Apoio às Empresas de Pequeno Porte que forem custeados com recursos da União passam a ser coordenados e supervisionados pela Secretaria Nacional de Economia, Fazenda e Planejamento.

§ 2º Os Programas a que se refere o parágrafo anterior serão executados, nos termos da legislação em vigor, pelo Sistema CEBRAE/CEAGS, através da celebração de convênios e contratos, até que se conclua o processo de autonomização do CEBRAE.” Veja-se: DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, op. cit., p. 198-199; FERNANDA KELLNER DE OLIVEIRA PALERMO, *As micro e pequenas empresas...*, op. cit., p. 185.

Já em 1995, a Emenda Constitucional n. 6, de 15 de agosto, como visto, modificou a redação do inciso IX do artigo 170 da CR/88, no que tange à exigência de que a empresa fosse de capital nacional, tendo também revogado o artigo 171.

Dez anos após o primeiro Estatuto da Microempresa, foi promulgada a Lei Federal n. 8.864, de 28 de março de 1994, o Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, que definia a ambas, e assegurava um tratamento diferenciado e favorecido, expressamente com fulcro no artigo 179 do Texto Maior.¹⁰⁰³ No âmbito tributário, no entanto, tal tratamento limitou-se à previsão de simplificação de escrituração, e alguns outros dispositivos em relação às contribuições previdenciárias. No mais, permaneciam vigentes as leis anteriores, recepcionadas pela CR/88, como a Lei n. 7.256/84. Segundo RICARDO ALEXANDRE, ela “[...] *não trouxe qualquer avanço no tocante aos benefícios fiscais estabelecidos na legislação anterior.*”¹⁰⁰⁴

Posteriormente, adveio a Lei Federal n. 9.317, de 5 de dezembro de 1996, que instituiu o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, o SIMPLES Federal.¹⁰⁰⁵ Ela, que também fazia expressa menção ao artigo 179 da CR/88, definia igualmente microempresa e empresa de pequeno porte, através de limites de receita bruta anual.¹⁰⁰⁶ Tais limites foram posteriormente modificados pelas Leis Federais n.

¹⁰⁰³ “Art. 1º Fica assegurado às microempresas e às empresas de pequeno porte tratamento jurídico simplificado e favorecido nos campos administrativo, tributário, trabalhista, previdenciário e creditício, na conformidade do disposto nesta lei.” Veja-se: DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 58; RICARDO ALEXANDRE, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 584; FÁBIO ULHOA COELHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 82; FRAN MARTINS, **Curso...**, *op. cit.*, p. 120; RUBENS REQUIÃO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 63.

¹⁰⁰⁴ **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 584. Veja-se também: DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 59.

¹⁰⁰⁵ Fruto da conversão da Medida Provisória n. 1526, de 5 de novembro de 1996. Deixamos, no entanto, de analisar a constitucionalidade de edição de referida lei através de medida provisória, o que ultrapassa os limites do presente trabalho. Sobre este ponto específico, veja-se: ELIUD JOSÉ PINTO DA COSTA, **As complicações...**, *op. cit.*, p. 53-55. No mais, veja-se: RICARDO ALEXANDRE, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 584; SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 231; DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 60; ZELMO DENARI, **Curso...**, *op. cit.*, p. 340; ANDRÉ GUSTAVO DE SENA XAVIER, **A ordem econômica...**, *op. cit.*, p. 93.

¹⁰⁰⁶ “Art. 2º Para os fins do disposto nesta Lei, considera-se:

I - microempresa, a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais);

II - empresa de pequeno porte, a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário, receita bruta superior a R\$120.000,00 (cento e vinte mil reais) e igual ou inferior a R\$720.000,00 (setecentos e vinte mil reais).

§ 1º No caso de início de atividade no próprio ano-calendário, os limites de que tratam os incisos I e II serão proporcionais ao número de meses em que a pessoa jurídica houver exercido atividade, desconsideradas as frações de meses.

§ 2º Para os fins do disposto neste artigo, considera-se receita bruta o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas

9.732, de 11 de dezembro de 1998, e n. 11.196, de 21 de novembro de 2005.¹⁰⁰⁷

Tratava-se de lei mais completa, cuja finalidade era instituir um regime distinto e favorecido em matéria tributária, mas se limitou às sociedades empresárias, excluindo os empresários individuais, que não podiam optar por esse regime especial de tributação; contudo, continuavam tendo acesso ao tratamento favorecido da Lei n. 8.664/94, e, se registrados como microempresários, também às normas da Lei n. 7.256/84, que continuavam em vigor, o mesmo ocorrendo com as sociedades empresárias não optantes pelo SIMPLES Federal.¹⁰⁰⁸

Em seu artigo 9º previa numerosos casos de vedação de opção pela sistemática simplificada. Ademais, a referida lei previa o pagamento simplificado dos seguintes tributos federais, em seu artigo 3º, § 1º: Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas – IRPJ; b) Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP; c) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; d) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS; e) Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI; f) Contribuições para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que tratam o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 – a contribuição social da empresa sobre o pagamento de salários e para o seguro de acidente de trabalho - SAT –, e a Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996 – contribuição social da empresa sobre pagamento de autônomos. Posteriormente, a Lei Federal n. 9.528, de 10 de dezembro de 1997, incluiu a contribuição do empregador rural, prevista pelo artigo 25 da Lei Federal n. 8.870, de 15 de abril de 1994, e a Lei Federal n. 10.256, de 9 de outubro de 2001, fez o mesmo em relação à previsão do artigo 22 da Lei Federal n. 8.212/91.

O § 2º do mesmo dispositivo deixava explícito que, em relação a alguns impostos e contribuições sociais, a situação seria a mesma aplicada às demais pessoas jurídicas.¹⁰⁰⁹ O restante das contribuições sociais instituídas pela União foi

operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.”

¹⁰⁰⁷ A primeira aumentou o limite para enquadramento como empresa de pequeno porte para R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais), e a segunda aumentou os limites em 100%.

¹⁰⁰⁸ FRAN MARTINS, **Curso...**, *op. cit.*, p. 121.

¹⁰⁰⁹ Eram eles os seguintes: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro – IOF; Imposto de Importação – II; Imposto de Exportação – IE; IRPJ sobre pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica e ganhos ou rendimentos em aplicações de renda fixa ou variável, assim como ganhos de capital na alienação de ativos; o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR; a

isentado, no § 4º do mesmo dispositivo.¹⁰¹⁰

Poderia haver a inclusão do imposto estadual sobre a circulação de mercadorias – ICMS, e do imposto municipal sobre serviços – ISS. Mas, diversamente da previsão da Lei Complementar n. 48/84, tendo em vista a vedação da isenção heterônoma, ou mesmo qualquer interferência na competência das demais esferas federativas, a previsão na lei federal, em seu artigo 4º, limitava-se à possibilidade de um convênio bilateral.¹⁰¹¹ Na prática, como é sabido, poucos entes federativos aderiram ao SIMPLES federal, tendo alguns preferido criar, paralelamente, um sistema simplificado regional ou local.¹⁰¹² Afirma SÉRGIO KARKACHE:

Não obstante inicialmente muitos Estados e Municípios tenham aderido ao SIMPLES Federal, celebrando convênios e delegando a Administração, com o passar dos anos esta adesão reduziu significativamente [...]. Os autores apontam como possíveis causas deste fenômeno fatores como o desinteresse das entidades descentralizadas em abrir mão de sua atividade fiscal (em especial do poder de legislar) e também o receio de terem sua autonomia mutilada. É possível lembrar outros, tais como: a) falta de flexibilidade e de atualização dos critérios de adesão no SIMPLES Federal. [sic] b) ausência de sintonia com as diferenças sócio-econômicas regionais no Brasil; c) ineficiência crescente do SIMPLES Federal na tarefa de desonerar as pequenas empresas, em especial em determinados setores econômicos.¹⁰¹³

Por exemplo, além de previsão de tratamento favorecido em diversas constituições estaduais e leis orgânicas municipais, em relação aos Estados-membros, tínhamos o seguinte: em São Paulo, a Lei Estadual n. 10.086, de 19 de novembro de 1998; no Rio de Janeiro, a Lei Estadual n. 3.343, de 29 de dezembro de 1999; em Minas Gerais, a Lei Estadual n. 15.219, de 7 de julho de 2004; no Rio Grande do Sul, a Lei Estadual n. 12.410, de 22 de dezembro de 2005; no Paraná, a

então existente Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira – CPMF; a Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS; e a Contribuição Social relativa ao empregado.

¹⁰¹⁰ “§ 4º A inscrição no SIMPLES dispensa a pessoa jurídica do pagamento das demais contribuições instituídas pela União.”

¹⁰¹¹ “Art. 4º O SIMPLES poderá incluir o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal - ICMS ou o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS devido por microempresas e empresa de pequeno porte, desde que a Unidade Federada ou o município em que esteja estabelecida venha a ele aderir mediante convênio.”

¹⁰¹² FÁBIO ULHOA COELHO, **Curso...**, op. cit., p. 82; FRAN MARTINS, **Curso...**, op. cit., p. 120; ARNALDO RIZZARDO, **Direito de Empresa**: Lei nº 10.406, de 10.01.2002, p. 60-61; RUBENS REQUIÃO, **Curso...**, op. cit., p. 63; RICARDO ALEXANDRE, **Direito Tributário...**, op. cit., p. 584; FLÁVIA DE ALMEIDA VIVEIROS DE CASTRO, *O novo sistema...*, op. cit., p. 110.

¹⁰¹³ **Princípio do Tratamento Favorecido...**, op. cit., p. 234.

Lei Complementar Estadual n. 58, de 16 de julho de 1991 *etc.*¹⁰¹⁴ No que tange ao Distrito Federal, tínhamos a Lei Distrital n. 2.510, de 29 de dezembro de 1999.¹⁰¹⁵

Em 1999 foi promulgada a Lei Federal n. 9.841, de 5 de outubro de 1999, que trouxe à baila um novo Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, o qual revogou os dois anteriores e manteve o SIMPLES sem alteração.¹⁰¹⁶ Houve algumas leis modificadoras da Lei Federal n. 9.317/96, como a de n. 10.034, de 24 de outubro de 2000, que excluiu algumas vedações à opção pelo regime simplificado.¹⁰¹⁷

Veja-se que, desde o advento do SIMPLES, criaram-se diferentes regimes, inclusive com diferentes limites de enquadramento como micro e pequena empresa: uma coisa era a previsão genérica do Estatuto, outra a tributária.

Não se pode olvidar, também, a previsão do art. 970 da Lei Federal n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, o Código Civil, que prevê que a lei assegurará tratamento favorecido, diferenciado e simplificado ao pequeno empresário, em relação à inscrição e aos efeitos disso decorrentes.¹⁰¹⁸

5.1.3.3 A EC 42/2003 e além: do SIMPLES Federal ao SIMPLES Nacional

Em 2003, adveio a Emenda Constitucional n. 42, do dia 19 de dezembro, que trouxe modificações diversas ao texto constitucional em questões tributárias, incluindo o tema do tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas.¹⁰¹⁹ Ademais, inseriu a referida emenda o inciso XXII no artigo 37 da CR/88, para prever o seguinte:

Art. 37. [...]

¹⁰¹⁴ Veja-se: SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 250-258, *passim*.

¹⁰¹⁵ *Ibid.*, p. 263.

¹⁰¹⁶ FÁBIO ULHOA COELHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 82; RUBENS REQUIÃO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 63-64.

¹⁰¹⁷ Veja-se: ROGÉRIO LIMA e SOARES FEITOSA, A restrição legal ao ingresso da escola de ensino médio no SIMPLES: uma análise constitucional, **RTFP**, n. 38, p. 123.

¹⁰¹⁸ ARNALDO RIZZARDO, **Direito de Empresa...**, *op. cit.*, p. 60; RUBENS REQUIÃO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 63.

¹⁰¹⁹ Veja-se: HUMBERTO ÁVILA, **Sistema...**, *op. cit.*, p. 141; DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 63; RICARDO ALEXANDRE, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 584; LEONARDO FURTADO LOUBET, **Disposições Preliminares...**, *op. cit.*, p. 22; SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 231-232; ZELMO DENARI, **Curso...**, *op. cit.*, p. 341; AGOSTINHO TOFFOLI TAVOLARO, A reforma tributária na emenda constitucional 42/2003, **RTFP**, n. 61, p. 74; GLAUCO LUBACHESKI DE AGUIAR, **Tributação extrafiscal...**, *op. cit.*, p. 186, 189-190; AMADOR PAES DE ALMEIDA, Microempresa e empresa de pequeno porte..., *op. cit.*, p. 14.

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

Importante regra também foi incluída por essa Emenda no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT:

Art. 94. Os regimes especiais de tributação para microempresas e empresas de pequeno porte próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios cessarão a partir da entrada em vigor do regime previsto no art. 146, III, d, da Constituição.¹⁰²⁰

Em tal contexto, foi promulgada a Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, que instituiu o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, revogando o anteriormente vigente, assim como todos os previstos em leis estaduais, distritais e municipais.¹⁰²¹ O referido estatuto trouxe, em seu bojo, normas de influência no Direito Empresarial, Trabalhista, Administrativo, Econômico, e, o que interessa ao presente estudo mais proximamente, Tributário.¹⁰²²

Ele prevê um tratamento tributário distinto, o SIMPLES Nacional, ou “Supersimples”,¹⁰²³ que é uma forma de pagamento mensal unificado do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e das Contribuições para a Seguridade Social a cargo da pessoa jurídica, além do Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS e do Imposto sobre Serviços – ISS.¹⁰²⁴ Tal sistema revogou o anterior SIMPLES Federal

¹⁰²⁰ Veja-se: SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 232.

¹⁰²¹ Veja-se: DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 72-73; RICARDO ALEXANDRE, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 585; SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 234-235; ZELMO DENARI, **Curso...**, *op. cit.*, p. 342; GLAUCO LUBACHESKI DE AGUIAR, **Tributação extrafiscal...**, *op. cit.*, p. 192-193; LEONARDO FURTADO LOUBET, **Disposições Preliminares...**, *op. cit.*, p. 20.

¹⁰²² AMADOR PAES DE ALMEIDA, **Microempresa e empresa de pequeno porte...**, *op. cit.*, p. 14.

¹⁰²³ De se notar que o referido “apelido”, segundo MARY ELBE QUEIROZ, foi sugestão dela própria, quando participou da equipe que elaborou a proposta que resultou no projeto de emenda constitucional, que redundou na EC n. 42/2003. Cf. Prefácio, *in* ANA PAULA ROCHA DO BONFIM, **Comentários ao Estatuto Nacional das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – LC 123/06**, p. xii.

¹⁰²⁴ Há discussão sobre a existência de efetiva redução de carga tributária com a novel legislação. Veja-se: HARRISON FERREIRA LEITE, **Simples...**, *op. cit.*, p. 37-48; SERGIO KARKACHE, **Princípio do**

e vinculou Estados-membros, Distrito Federal e Municípios.

A referida lei foi modificada pela Lei Complementar n. 127, de 14 de agosto de 2007, que fez pequenos ajustes. Posteriormente, houve nova modificação, desta feita, pela Lei Complementar n. 128, de 19 de dezembro de 2008, que unificou o tratamento favorecido na área tributária, estendendo-o também ao empresário individual com a criação do Microempreendedor Individual – MEI. Por fim, houve pequena modificação realizada pela Lei Complementar n. 133, de 28 de dezembro de 2009.

Analisaremos, na próxima seção, aspectos gerais do Estatuto da Micro e da Pequena Empresa e do Simples Nacional.

5.2 ASPECTOS GERAIS DO ESTATUTO DA MICRO E DA PEQUENA EMPRESA E DO SIMPLES NACIONAL

5.2.1 ESTATUTO DA MICROEMPRESA E DA EMPRESA DE PEQUENO PORTE VS. SIMPLES NACIONAL

O Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte possui abrangência maior do que a do SIMPLES Nacional: aquele abrange este. O Estatuto prevê tratamento favorecido em diversos campos, inclusive no tributário, em meio ao qual se encontra contido o SIMPLES.

Referente a isso, afirma GLAUCO LUBACHESKI DE AGUIAR:

Assim, verifica-se a diferença existente entre o “Estatuto Nacional das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte” e o “Simples Nacional”: este é apenas parte daquele. O primeiro é a disciplina completa e integral das empresas de menor potencial econômico, que abarca todas as normas jurídicas veiculadas pela lei, refletindo nos mais diversos “ramos” do direito. O segundo é a parte que fixa o “Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte”, isto é, disciplina a tributação desta categoria empresarial.¹⁰²⁵

São regimes que se relacionam, mas não se implicam necessariamente. Um contribuinte pode enquadrar-se como microempresa para os fins de beneficiar-

Tratamento Favorecido..., *op. cit.*, p. 246-247. De forma irônica, ANTONIO BAPTISTA GONÇALVES alude aos três “supers” criados pela União: a Super Receita, o Super Simples e, decorrência dos dois outros, a necessidade do super orçamento do contribuinte. Veja-se: ANTONIO BAPTISTA GONÇALVES, *Supersimples: o primeiro dos três Supers do governo...*, *op. cit.*, p. 11-22.

¹⁰²⁵ **Tributação extrafiscal...**, *op. cit.*, p. 184.

se com parcela dos incentivos previstos no Estatuto, nas áreas trabalhista ou de licitação, por exemplo. Mas pode não ter os requisitos necessários para enquadrar-se no SIMPLES, como, por exemplo, não ter feito a opção, deixando de beneficiar-se do tratamento favorecido no âmbito tributário.

Com efeito, afirmam JAMES MARINS e MARCELO BERTOLDI, ao tratar dos benefícios da lei em relação à licitação:

É importante salientar que não existe, no âmbito do Estatuto, relação de dependência jurídica entre a adesão ao regime especial do Simples Nacional e gozo dos benefícios do regime especial licitatório. [...]

É razoável imaginar que as microempresas e empresas de pequeno porte que pretendam usufruir deste sistema diferenciado e favorecido no âmbito das licitações, de igual forma, irão aderir ao regime especial na parte tributária. No entanto, como dito, esta adesão na parte tributária não é condicionante [...].¹⁰²⁶

Até mesmo porque o fundamento constitucional dos tratamentos distintos não é exatamente o mesmo. Se as normas que preveem tratamento favorecido em todas as áreas têm por fundamento as normas de competência insertas no artigo 170, IX, cumulado com o artigo 179 da Constituição, a parte tributária, que também ali tem seu alicerce remoto, o faz com um “plus”: a previsão do artigo 37, XXII, e, em especial, a do artigo 142, III, “d”, do Texto Maior. Nesse sentido, GLAUCO LUBACHESKI DE AGUIAR:

A verificação da distinção entre o Estatuto Nacional das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte e o Simples Nacional permite afirmar a existência de fundamentos jurídico-constitucionais diversos para cada um deles. Em verdade, os preceitos contidos no Art. 170, IX e no Art. 179, ambos da Constituição de 1988, conferem amplo fundamento de validade à lei complementar em questão, possibilitando desde o estabelecimento do regime tributário simplificado até a concessão de certos benefícios no âmbito das licitações públicas. Enfim, são previsões econômico-normativas de amplo alcance.

Por outro lado, dentro deste contexto, o Simples Nacional, isto é, todo o regime jurídico-tributário instalado pela Lei Complementar n. 123/2006 a partir do Art. 12, não retira seu fundamento de validade diretamente das disposições fixadas constitucionalmente no capítulo da Ordem Econômica, mas, sim, em essência, dos arts. 146, III, “d” e 37, XXII, da Constituição, os quais foram acrescentados pela Emenda Constitucional n. 42/2003.¹⁰²⁷

O Estatuto é formado por XIV capítulos, o que demonstra, por si só, a amplitude do tratamento diferenciado: a) no capítulo I (artigos 1º a 2º), trata-se das disposições preliminares, com a previsão geral de aplicação e a instituição de três

¹⁰²⁶ **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 206-207.

¹⁰²⁷ **Tributação extrafiscal...**, *op. cit.*, p. 184-185.

órgãos da Administração Pública Federal, o Comitê Gestor do Simples Nacional – CGSN; o Fórum Permanente das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte; e o Comitê para Gestão da Rede Nacional para a Simplificação do Registro e Legalização de Empresas e Negócios; b) no capítulo II (art. 3º), faz-se a definição de microempresa e de empresa de pequeno porte; c) no capítulo III (art. 4º a 11), trata-se da inscrição e da baixa da ME, EPP e MEI; d) o capítulo IV (art. 12 a 41) dispõe acerca do tratamento favorecido em relação a tributos, com a instituição do Simples Nacional; e) no capítulo V (art. 42 a 49) o tema é o acesso aos mercados, que, de fato, versa sobre matéria de Direito Administrativo, com tratamento favorecido em licitações; f) o capítulo VI (art. 50 a 54) dispõe acerca do tratamento favorecido em matéria de Direito do Trabalho, inclusive em material processual; g) o capítulo VII (art. 55) trata da fiscalização orientadora, vale dizer, mais um vez matéria de Direito Administrativo, vinculado à questão de forma de fiscalização, salvo em matéria tributária, tratada no próprio capítulo IV; h) o capítulo VIII (art. 56) dispõe acerca de Direito Civil ou Empresarial, sobre o associativismo, prevendo a possibilidade de formação de sociedade de propósito específico; i) já o capítulo IX (art. 57 a 63) trata do favorecimento creditício; j) o capítulo X (art. 64 a 67) dispõe acerca do estímulo à inovação; k) o capítulo XI (art. 68 a 73) dispõe sobre matéria de Direito Civil e Empresarial; l) o capítulo XII (art. 74 a 75-A) dispõe sobre matéria de Direito Processual, ressalvada a parte ligada à matéria tributária, prevista no capítulo IV; m) o capítulo XIII (art. 76) trata de apoio e representação dos interesses das MEIs, MEs e EPP; n) por fim, o capítulo XIV (art. 77 a 89) traz as disposições finais e transitórias; o) em complemento, há cinco anexos, com tabelas que preveem as alíquotas aplicáveis, no SIMPLES Nacional.

Estabelecida a distinção, nosso foco, doravante, serão o capítulo IV e os anexos da referida lei complementar. Também serão objeto de nossa análise as definições dos dois primeiros capítulos, e algumas outras normas tributárias inseridas no capítulo XIV. Nosso estudo, na próxima subseção, dar-se-á de forma panorâmica, e sem, ainda, qualquer aprofundamento na problematização do objeto.

5.2.2 ASPECTOS FORMAIS DO SIMPLES NACIONAL: ANÁLISE PANORÂMICA

5.2.2.1 Intróito sobre o sistema simplificado

Como visto, a competência para criação de um sistema simplificado de recolhimento de tributos para as MEs e EPPs, com base no qual se expediu a Lei Complementar n. 123/06, encontra-se prevista no artigo 146, III, “d”, e seu parágrafo único, da CR/88. Os referidos dispositivos estabelecem o seguinte:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Deles podem-se retirar as seguintes regras de competência ao legislador complementar nacional: a) a definição do tratamento favorecido em matéria tributária às MEs e EPPs deve ser realizada através de lei complementar; b) há possibilidade, por lei complementar, da criação de um regime especial ou simplificado para o ICMS, para a contribuição previdenciária do empregador e para o Programa de Integração Social – PIS; c) pode ser criado, também por lei complementar, um regime único de arrecadação de impostos e contribuições da União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, com as seguintes regras básicas: cⁱ) deve ser opcional para o contribuinte; cⁱⁱ) podem haver regras diferentes de enquadramento por Estado; cⁱⁱⁱ) o recolhimento deverá ser unificado e centralizado; c^{iv}) o repasse do valor recolhido aos entes federados deverá ser

imediatos; c^v) pode haver compartilhamento de fiscalização, arrecadação e cobrança entre os entes federativos; c^{vi}) deve ser adotado um cadastro único de contribuintes.¹⁰²⁸

É importante ressaltar que pelos limites de competência previstos por tal dispositivo, somente impostos e contribuições podem ser incluídos no regime simplificado sob estudo, aliás, como recorda DÉBORA SOTTO.¹⁰²⁹ Assim, vedada é a inclusão de taxas, empréstimos compulsórios e contribuições de melhoria, partindo-se de uma visão “quinqüipartite” de espécies tributárias.¹⁰³⁰ Para os que adotam a classificação tripartite de espécies de tributos, se a natureza do empréstimo compulsório for de imposto, poderia haver sua inclusão no regime especial das MEs e EPPs.

Há uma interessante questão, levantada por DÉBORA SOTTO, em relação a quais impostos e contribuições poderiam ser incluídos em tal sistemática: para ela, somente aqueles “[...] *que apresentem fatos imponíveis peculiares à atividade empresarial é que podem ser incluídos no regime único de arrecadação [...]*”. Ela fundamenta sua visão no Princípio Federativo, pois entendimento contrário esvaziaria a autonomia financeira de Estados e Municípios.¹⁰³¹ Não vemos, no entanto, do ponto de vista sintático-semântico, a restrição por ela apontada: ademais, o esvaziamento da autonomia financeira pode-se dar, mesmo sem a inclusão de todos os impostos e contribuições, tema que aprofundaremos posteriormente.¹⁰³²

Com base em tais normas, houve a criação do SIMPLES Nacional, que se encontra inserto no capítulo IV do Estatuto Nacional da ME e da EPPs. Tal trecho da Lei Complementar n. 123/06 é dividido em treze seções.

A primeira delas, que vai do artigo 12 ao 16, trata da “instituição e abrangência” do sistema simplificado, determinando os tributos nele incluídos, assim como prevê algumas isenções e trata da forma de opção do contribuinte.

A seção II (art. 17) dispõe acerca das vedações de ingresso no

¹⁰²⁸ Veja-se, nesse sentido: DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 68-69. O tema das funções de referida lei complementar serão aprofundados posteriormente. Veja-se a subseção 7.1.1, *infra*.

¹⁰²⁹ **Tributação...**, *op. cit.*, p. 69.

¹⁰³⁰ Sobre as espécies tributárias, veja-se a subseção 2.4.1, *supra*, p. 103

¹⁰³¹ **Tributação...**, *op. cit.*, p. 69.

¹⁰³² Veja-se a seção 7.1, *infra*.

SIMPLES. Já a seção III, que abrange do artigo 18 ao 20, trata das alíquotas e base de cálculo do sistema, inclusive em relação ao MEI.

A seção IV (art. 21) trata da forma de recolhimento dos tributos incluídos na sistemática simplificada, enquanto a próxima, que corresponde ao artigo 22, trata da forma de repasse do montante arrecadado aos Municípios, Distrito Federal, Estados e ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS.

Em continuidade, a seção VI, que inclui os artigos 23 e 24, trata dos créditos de impostos sujeitos à regra da não-cumulatividade, e a seção VII (art. 25 a 27), dos deveres instrumentais tributários.

Já a seção VIII (art. 28 a 32) dispõe acerca da forma de exclusão da sistemática favorecida. Por fim, a seção seguinte, que corresponde ao artigo 33, trata da fiscalização; a seção X (art. 34), dos casos de omissão de receita; a seção XI (art. 35 a 38), dos acréscimos decorrentes da mora no pagamento; a seção XII, que vai do artigo 39 ao 40, do processo administrativo tributário; e a última parte, que se identifica com o artigo 41, dispõe sobre regras atinentes ao processo judicial tributário decorrente do sistema simplificado.

Para a análise que pretendemos, nesta subseção, dividimos os dispositivos legais sob uma óptica dinâmica, do ponto de vista do contribuinte: analisaremos a entrada, o funcionamento e a saída do SIMPLES Nacional, e, por fim, sua gestão por parte do Estado, o que nos parece de todo adequado para uma visualização panorâmica sobre o tema, preparatória do aprofundamento que se avizinha.

5.2.2.1 A entrada

A entrada do contribuinte no sistema simplificado dá-se através de opção por ele manifestada. Tal é a previsão do art. 16 do Estatuto, e não podia ser diferente, em vista da redação do art. 146, parágrafo único, inciso I, da CR/88.¹⁰³³

¹⁰³³ Veja-se: ZELMO DENARI, **Curso...**, *op. cit.*, p. 343; SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 245; GLAUCO LUBACHESKI DE AGUIAR, **Tributação extrafiscal...**, *op. cit.*, p. 204; CAIRON RIBEIRO DOS SANTOS, Manual do Simples dos tributos e contribuições, *in*: AMADOR PAES DE ALMEIDA [Coord.], **Comentários...**, *op. cit.*, p. 45; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 74 e 103.

A lei complementar é lacônica, no entanto, quanto às regras da opção. Trata de quem pode realizá-la, e quando, mas não estabelece, de forma detalhada, a quem deve ser manifestada e em que condições. Vejamos em detalhes o aqui afirmado.

Inicialmente, **quem pode realizar a opção?** O “caput” do art. 16 prevê que é a pessoa jurídica, enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte. Ademais, nos termos da LC n. 128/08, o empresário individual pode inscrever-se como Microempreendedor Individual – MEI.¹⁰³⁴ A forma pela qual o contribuinte pessoa jurídica pode ser enquadrado em tal condição se encontra prevista no art. 3º da LC n. 123/06, que estipula, além da necessária inscrição no registro competente, um limite de auferimento de receita bruta anual para a microempresa, e outro, maior, para a empresa de pequeno porte.¹⁰³⁵ Tal regra é complementada pela previsão do § 1º do art. 16, que prevê que, para fins de opção pelo SIMPLES, considera-se a receita bruta do ano anterior ao da opção.¹⁰³⁶ Há previsão, nos artigos 19 e 20 de tetos diferenciados por Estados e Distrito Federal, na forma prevista pelo inciso II do parágrafo único do art. 146 da CR/88, que vinculam os Municípios que se encontrem em seu território.¹⁰³⁷ Já para o MEI, o limite de receita bruta anual encontra-se previsto no § 1º do art. 18-A, e as restrições para opção, no § 4º do mesmo dispositivo.¹⁰³⁸

Para JAMES MARINS e MARCELO BERTOLDI há dois critérios para o

¹⁰³⁴ Veja-se a Resolução CGSN n. 58/2009, que trata da matéria.

¹⁰³⁵ Tais limites, hoje, são de R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) de receita bruta anual para a microempresa (art. 3º, I) e de R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais) para a empresa de pequeno porte (art. 3º, II). Esta é a regra geral, pois pode haver diferença de limites por Estado-membro, nos termos do art. 19, I e II e art. 20 do Estatuto. Tais valores são calculados “pro rata” a cada mês de atividade, no caso de o início dessa ter se dado no próprio ano-calendário. Veja-se: ANTONIO BAPTISTA GONÇALVES, *Supersimples...*, *op. cit.*, p. 13; SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 241-242; RICARDO ALEXANDRE, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 586-587; AMADOR PAES DE ALMEIDA, *Microempresa e empresa de pequeno porte...*, *op. cit.*, p. 15; JÚLIO CÉSAR CASARIN, *Definição de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte* Art. 3º a 11, *in*: HALLEY HENARES NETO, **Comentários...**, *op. cit.*, p. 51; DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 51, 75-76.

¹⁰³⁶ A definição de empresa e de receita bruta serão realizadas posteriormente. Veja-se a seção 6.2, *infra*.

¹⁰³⁷ Tal matéria é tratada pelas Resoluções CGSN n. 09/2007, 24/2007 e 48/2008. Veja-se: RICARDO ALEXANDRE, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 588-590; CAIRON RIBEIRO DOS SANTOS, *Manual do Simples dos tributos e contribuições*, *in*: AMADOR PAES DE ALMEIDA [Coord.], **Comentários...**, *op. cit.*, p. 51, 97-98; JÚLIO CÉSAR CASARIN, *Definição de Microempresa...*, *op. cit.*, p. 52; DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 141.

¹⁰³⁸ O limite para o MEI é de R\$ 36.000,00 (trinta e seis mil reais) (art. 18-A, § 1º). Tais valores são calculados “pro rata” a cada mês de atividade, no caso de o início dessa ter se dado no próprio ano-calendário.

enquadramento no tratamento favorecido: um de ordem objetiva, referente ao montante de faturamento; outro, de ordem subjetiva, referente às características pessoais do favorecido.¹⁰³⁹ Esse é um ponto cuja constitucionalidade é muito discutida pela doutrina e, em menor grau, pela jurisprudência, que analisaremos em momento posterior.¹⁰⁴⁰

O segundo questionamento que se deve fazer é acerca do **critério temporal da opção**. O § 2º do art. 16 da LC n. 123/06 o prevê, expressamente, como o período que vai do dia 1º ao dia 31 de janeiro de cada ano, com efeitos retroativos, a partir do 1º dia do ano, salvo no caso do § 3º, de contribuintes cujo início de atividade é o termo “a quo” dos efeitos da opção.¹⁰⁴¹ Mas, neste último caso, a lei não prevê o critério temporal, relegando tal previsão ao nível infralegal, de competência do CGSN.

O contribuinte, ao menos no que se refere à regra geral, já sabe se e quando pode realizar a opção pelo sistema simplificado. Mas, observando a lei complementar, resta o questionamento: **A quem pode ser manifestada a opção?** E o exegeta, atônito, não encontrará uma resposta. O único indício é a previsão do § 6º do art. 16, que fala que a “Administração Tributária” expedirá o ato de indeferimento da opção. O grande problema é que não diz se é a Administração Tributária municipal, estadual, distrital ou federal. Tudo isso porque se trata de matéria que o legislador outorgou, com ampla discricionariedade, ao poderoso CGSN, no “caput” do art. 16, que prevê que “[...] a opção [...] dar-se-á na forma a ser estabelecida em ato do Comitê Gestor.”

Por fim, o último questionamento dá-se sobre **as condições e a forma da opção**. Na lei, o que se tem é o seguinte: a) que a opção é irretratável para o ano em que foi realizada (art. 16, “caput”); b) a opção foi automática para as MEs e EPPs que eram optantes do SIMPLES Federal, se inexistisse vedação de opção prevista na LC n. 123/06 (art. 16, § 4º); e c) pode ela ser indeferida pela “Administração Tributária”, mediante um ato administrativo (art. 16, § 6º), cuja notificação pode ser eletrônica, com prova de recebimento, ou ainda podem ser

¹⁰³⁹ **Simplex Nacional...**, *op. cit.*, p. 35-36.

¹⁰⁴⁰ Veja-se o item 6.2.1.1, *infra*.

¹⁰⁴¹ RICARDO ALEXANDRE, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 595; CAIRON RIBEIRO DOS SANTOS, Manual do Simples... p. 46-47; ALINE PALADINI MAMMANA LAVIERI, Dos Tributos e Contribuições Arts. 12 a 16, *in*: HALLEY HENARES NETO, **Comentários...**, *op. cit.*, p. 92.

adotados outros meios, se previstos na legislação do ente (art. 29, §§ 7º e 8º).¹⁰⁴²

A questão da irretratabilidade da opção será aprofundada posteriormente.¹⁰⁴³ A “opção automática” é regra com limite temporal determinado, já tendo surtido, ordinariamente, os efeitos previstos, salvo no caso de ter sido descumprida, quando será aplicada pelo Judiciário, se provocado pelo contribuinte prejudicado. E a possibilidade de indeferimento é decorrência lógica das vedações de opção previstas no art. 3º, § 4º e art. 17, já mencionadas. O que dela se depreende é que o direito de manifestar a opção é dado a todo e qualquer contribuinte – e nem poderia ser diferente, pela garantia constitucional do direito de petição, prevista no art. 5º, XXXIV, “a” da CR/88), seja ou não microempresa, e, em sendo, possa ou não ser incluída no SIMPLES. O único resultado seria, no entanto, o indeferimento manifestado através de formal ato administrativo, o que garante, inclusive, a possibilidade de mais amplo controle jurisdicional sobre a Administração Pública, nos termos do art. 5º, XXXV.

Todo o resto, quanto às condições e forma da opção, encontra-se, segundo a previsão legal, na competência infralegal do CGSN, nos termos do “caput” do art. 16, e seus §§ 3º, 5º e 6º. Por exemplo, a forma pela qual se dará a opção automática dos contribuintes que se encontravam inscritos no SIMPLES Federal e a forma pela qual se dará o indeferimento de opção encontram-se dentro do âmbito regulamentar do Comitê Gestor, sendo a LC n. 123/06 expressa nesse sentido.¹⁰⁴⁴

Uma boa síntese sobre o regime jurídico da opção foi realizada por MARINS e BERTOLDI, para quem são as seguintes características que a marcam: a facultatividade, a anualidade, a irretratabilidade para o ano-calendário, além dela poder se dar de forma expressa ou automática.¹⁰⁴⁵

5.2.2.2 O funcionamento

Tendo realizado a opção e tendo ela sido deferida, a ME ou EPP passa a

¹⁰⁴² Veja-se: SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 245; AMADOR PAES DE ALMEIDA, *Microempresa e empresa de pequeno porte...*, *op. cit.*, p. 48-49.

¹⁰⁴³ Veja-se a subseção 7.2.1, *infra*.

¹⁰⁴⁴ A opção pelo SIMPLES é regulamentada, hoje, pela Resolução CGSN n. 4, de 30 de maio de 2007, modificada diversas vezes.

¹⁰⁴⁵ **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 103-104.

usufruir da sistemática simplificada de recolhimento dos seguintes tributos, previstos no art. 13 da LC n. 123/06: a) o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, de competência federal, nos termos do art. 153, III, da CR/88, com as exceções previstas no § 1º do art. 13; b) o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, também federal, na forma do art. 153, IV, da CR/88, salvo no caso de importação de bens ou serviços (§ 1º, XII, do art. 13); c) a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, de competência federal, nos moldes do art. 195, I, “c”, da CR/88; d) a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, de competência federal, nos termos do art. 195, I, “b”, com a exceção de sua incidência nos casos de importação (§ 1º, XII, do art. 13); e) a Contribuição para o PIS/PASEP, de competência federal, nos termos do art. 239, ambos da CR/88, com exceção de sua incidência nos casos de importação (§ 1º, XII, do art. 13); f) a Contribuição Patronal Previdenciária – CPP para a Seguridade Social, de competência federal, em relação ao regime geral de previdência, nos termos do art. 195, I, “a”, da CR/88, havendo exceções em vários casos que não incluem o tributo na sistemática diferenciada; g) o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, de competência estadual e distrital, nos termos do art. 155, II, da CR/88, com as exceções previstas no § 1º do art. 13 da LC n. 123/06; e h) o Imposto sobre Serviços – ISS, de competência municipal e distrital, nos termos do art. 156, III, e art. 147, ambos da CR/88, com as exceções previstas no § 1º do art. 13 da LC n. 123/06.¹⁰⁴⁶

Além disso, o contribuinte incluído no SIMPLES faz jus à isenção de todas as demais contribuições instituídas pela União, com exceção da destinada ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS, conforme previsto no art. 13, § 1º, VIII, o que abrange, e a lei o prevê de forma expressa, as destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical e demais entidades de serviço social autônomo, nos termos do § 3º do art. 13 da LC n. 123/06.¹⁰⁴⁷

¹⁰⁴⁶ Veja-se: ZELMO DENARI, **Curso...**, *op. cit.*, p. 342; ANTONIO BAPTISTA GONÇALVES, **Supersimples...**, *op. cit.*, p. 15; SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 243; RICARDO ALEXANDRE, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, 596-597; CAIRON RIBEIRO DOS SANTOS, **Manual do Simples...**, *op. cit.*, p. 38-39; ALINE PALADINI MAMMANA LAVIERI, **Dos Tributos e Contribuições...**, *op. cit.*, p. 68; DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 101-102; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simplex Nacional...**, *op. cit.*, p. 86-97.

¹⁰⁴⁷ Veja-se: ZELMO DENARI, **Curso...**, *op. cit.*, p. 342; SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 244, 271. Sobre o tema, veja-se a decisão do STF, na ADI 2006 MC.

Afora isso, os demais tributos não se encontram incluídos no regime simplificado, e o legislador complementar prevê expressamente um rol no § 1º do art. 13.¹⁰⁴⁸ Nesse rol, vemos o seguinte: a) tributos que, por não estarem previstos como incluídos na sistemática simplificada e não haver previsão de isenção quanto a eles, não se encontrariam, de qualquer forma, atingidos pela LC n. 123/06, tendo agido o legislador, ao que parece, de forma, digamos, cautelosa. É o caso dos incisos I a IV, VII e XV, que tratam, respectivamente, do Imposto sobre Operações de Crédito – IOF, Imposto de Importação – II, Imposto de Exportação – IE, o Imposto Territorial Rural – ITR e a finada Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira – CPMF, e de todos os outros tributos não previstos expressamente; b) por outro lado, há exceções à inclusão na sistemática diferenciada, como é o caso, por exemplo, do IR sobre rendimentos auferidos em operações de renda fixa (inciso V) e na venda de bens do ativo permanente (inciso VI); do FGTS (inciso VIII); do ICMS nos casos de substituição tributária, devido por terceiro, na importação, em operações sem documentação fiscal *etc.* (inciso XIII); e do ISS nos casos de substituição tributária ou retenção na fonte e importação de serviços (inciso XIV); e c) por fim, casos em que o legislador agiu, ao que tudo indica, de forma exageradamente cautelosa, arrolando situações que não estariam incluídas no SIMPLES, pelo simples fato de que o tributo não é devido pela ME ou EPP. É o caso do inciso IX, que trata da contribuição para a Seguridade Social, relativa ao trabalhador, assim como a do inciso X, que inclui a contribuição para a Seguridade Social relativa à pessoa do empresário, como contribuinte individual, ou ainda o inciso XI, que trata do IR devido pelo pagamento da ME ou EPP a pessoas físicas (caso de retenção na fonte).

Mais um benefício é concedido, dessa vez ao titular ou sócio da ME ou EPP, consistente na isenção do IR incidente sobre a distribuição ou pagamento de

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade (Medida Cautelar) ADI 2006 MC**, Relator(a): Min. Maurício Côrrea, Tribunal Pleno, julgado em 01/07/1999, DJ de 24/09/1999, p. 25. Veja-se também: RICARDO ALEXANDRE, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 598-599; ANTONIO SÉRGIO GENGA FILHO, Do acesso à Justiça do Trabalho Arts. 50 a 54, *in*: HALLEY HENARES NETO, **Comentários...**, *op. cit.*, p. 293-298; DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 103; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 99. Há discussão, em Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4033, da isenção das contribuições, promovida pela Confederação Nacional do Comércio – CNC, ainda não julgada, mas com o voto do Relator pela improcedência.

¹⁰⁴⁸ Veja-se: ANTONIO BAPTISTA GONÇALVES, **Supersimples...**, *op. cit.*, p. 15; SÉRGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 244; CAIRON RIBEIRO DOS SANTOS, Manual do Simples... *op. cit.*, p. 40-42; DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 101-102; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 97.

valores, salvo os referentes a pró-labore, aluguéis ou serviços prestados, nos termos do art. 14, e com os limites previstos em seus parágrafos, o que, como recorda CAIRON RIBEIRO DOS SANTOS, já é previsto ordinariamente para as demais pessoas jurídicas, com limitações no caso de apuração do imposto sobre a renda calculado sobre o lucro presumido.¹⁰⁴⁹

Desse modo, passa a ME ou EPP a recolher, através de documento único de arrecadação instituído pelo CGSN (art. 21, I), até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente – podendo o CGSN modificar tal prazo – (art. 21, III), em banco autorizado – na forma também regulamentada pelo CGSN – (art. 21, IV), ou inclusive sem utilização de rede bancária (art. 21, § 2º), um valor calculado mensalmente através da aplicação das alíquotas previstas em uma das cinco tabelas anexas à lei, sobre a receita bruta (arts. 18 e seus numerosos parágrafos, incisos e alíneas).¹⁰⁵⁰

Tratar exaustivamente da forma de tributação das ME e EPP seria tarefa hercúlea. Além da plêiade de enunciados prescritivos constantes da lei complementar, com suas regras e dezenas de exceções, que dão ensejo, obviamente, a várias normas jurídicas diversas, há que se levar em consideração as constantes modificações no texto legal: a LC n. 123/06 já foi modificada pela LC n. 127/07, pela LC n. 128/08 e pela LC n. 133/09, o que indica a grande possibilidade de novas modificações, ano a ano. Vejamos, dessarte, de modo geral, o funcionamento do sistema simplificado, que, em verdade, não é tão simplificado assim, se levarmos em consideração a miríade de enunciados ora exposta. Ressaltamos, também, que os aspectos atinentes às normas jurídicas advindas da interpretação de tais enunciados, e a problemática daí decorrente, serão objeto de

¹⁰⁴⁹ CAIRON RIBEIRO DOS SANTOS, *Manual do Simples...* *op. cit.*, p. 43. Veja-se também: ALINE PALADINI MAMMANA LAVIERI, *Dos Tributos e Contribuições...* *op. cit.*, p. 88-89; DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 103; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 101.

¹⁰⁵⁰ A forma de cálculo e recolhimento é tratada pela Resolução CGSN n. 51/2008, que revogou a Resolução CGSN n. 05/2007, e a arrecadação pela Resolução CGSN n. 11/2007. Veja-se: SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 246; CAIRON RIBEIRO DOS SANTOS, *Manual do Simples...* *op. cit.*, p. 70-72, 101; ALINE PALADINI MAMMANA LAVIERI, *Dos Tributos e Contribuições...* *op. cit.*, p. 69-70; ALEX GOZZI, *Das alíquotas e base de cálculos Arts. 18 a 20*, in: HALLEY HENARES NETO, **Comentários...**, *op. cit.*, p. 146-168; RENATA RODRIGUES DE MIRANDA, *Do recolhimento dos tributos devidos do repasse do produto da arrecadação dos créditos Arts. 21 a 24*, in: HALLEY HENARES NETO, **Comentários...**, *op. cit.*, p. 171-187; DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 111-112, 128-129; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 132-133, 149-152.

análise em momento posterior.¹⁰⁵¹

Basicamente, **tem-se, ao menos, doze tipos diferentes de tributação encartados no SIMPLES**, após sua última modificação, segundo a natureza da atividade das MEs e EPPs: a) para atividades comerciais, em que se aplica a tabela do Anexo I da lei complementar (art. 18, “caput”); b) para atividades industriais, sendo aplicável a tabela do Anexo II (art. 18, § 5º); c) para atividade de locação de bens móveis, com a aplicação da tabela do Anexo III, deduzindo-se o percentual relativo ao ISS ali previsto (art. 18, § 5º-A); d) para determinadas atividades de prestação de serviço (chamá-las-emos de “tipo 1”), a aplicação da tabela do Anexo III (art. 18, § 5º-B, cumulado com o § 5º-F); e) para outros tipos de prestação de serviço (“tipo 2”), com a aplicação da tabela do Anexo IV (art. 18, § 5º-C, cumulado com o § 5º-F), sem inclusão da Contribuição Patronal Previdenciária; f) para os serviços de “tipo 3”, com a aplicação da tabela do Anexo V (art. 18, § 5º-D, cumulado com o § 5º-F); g) para os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação, com a aplicação da tabela do Anexo III, deduzido o percentual referente ao ISS, e com a inclusão do percentual referente ao ICMS previsto na tabela do Anexo I; h) para as atividades com incidência de IPI e ISS, com a aplicação da Tabela do Anexo II, deduzido o percentual referente ao ICMS e acrescido o percentual referente ao ISS previsto na tabela do Anexo III (art. 18, § 5º-G); i) para os casos de substituição tributária, monofásica e de antecipação tributária com encerramento de tributação, no caso do ICMS, e, por fim, as decorrentes de exportação de mercadorias para o exterior (art. 18, § 4º, incisos IV e V), com a discriminação das receitas em industriais, comerciais ou de prestação de serviço nos termos dos Anexos I a V (art. 18, § 13), com a redução prevista no caso de revenda de mercadorias (art. 18, § 14, inciso I), nos termos do art. 18, § 12; j) para os casos de substituição tributária, monofásica e de antecipação tributária com encerramento de tributação, no caso do ICMS, e, por fim, as decorrentes de exportação de mercadorias para o exterior (art. 18, § 4º, IV e V), com a discriminação das receitas em industriais, comerciais ou de prestação de serviço nos termos dos Anexos I a V (art. 18, § 13), com a redução prevista no caso de venda de mercadorias industrializadas pelo próprio contribuinte (art. 18, § 14, II),

¹⁰⁵¹ Sobre a diferença entre texto de lei e norma, veja-se o item 1.2.1.3, *supra*. Sobre o estudo das normas jurídicas advindas da interpretação dos enunciados da LC 123/06, vejam-se os capítulos 6 e 7, *infra*.

nos termos do art. 18, § 12; k) para os casos em que, na forma definida pelo CGSN, Estados, Distrito Federal e/ou Municípios estabelecerem valores fixos mensais para o ICMS ou ISS, observados os limites previstos no § 19 do art. 18, o que é permitido para as MEs com receita bruta de até um determinado patamar e é obrigatória no caso do § 22-A; ou ainda, concederem isenção, na forma prevista no art. 18, § 20-A, em que haverá a redução proporcional ou ajuste do valor a ser recolhido, na forma a ser prevista pelo CGSN (art. 18, §§ 18 a 20-A e 22-A); e l) o MEI, tributado através de valores fixos mensais, independentemente da receita bruta auferida no mês (art. 18-A), e com diversas regras específicas previstas nos muitos parágrafos do dispositivo, somados aos art. 18-B e 18-C.¹⁰⁵²

Para a determinação da alíquota aplicável, o contribuinte deve utilizar a receita bruta acumulada nos doze meses anteriores à apuração (art. 18, § 1º), excetuado o caso de início de atividade (art. 18, § 2º), existindo ainda a opção de calcular o valor sobre a receita auferida no mês, por opção do contribuinte e na forma regulamentada pelo CGSN (art. 18, § 3º).¹⁰⁵³ Isso sem olvidar os casos de retenção na fonte do ISS (art. 18, § 6º e art. 21, §§ 4º e 4º-A), além de diversos enunciados para o caso de exportação (art. 18, §§ 7º a 11), e demais exceções (art. 18, § 23 a 25), por exemplo.¹⁰⁵⁴

ZELMO DENARI simplifica bem a questão:

O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte optante do Simples Nacional será calculado mediante a aplicação de alíquotas que variam de 4% até 17,42% da receita bruta da empresa, conforme o ramo de atividade – comércio, indústria e serviços –, definidos nas Tabelas anexas à Lei Complementar nº 123/2006.¹⁰⁵⁵

Tal afirmação deu-se em 2008. Hoje já há previsão de alíquotas de até 22,90%, na tabela do Anexo V do Estatuto. De qualquer modo, serve bem para uma descrição sintética da realidade.

O art. 18, § 15, prevê, e ainda bem, que deverá ser posto à disposição

¹⁰⁵² No caso da alínea “k”, o limite previsto na lei é de R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais). Veja-se a Resolução CGSN n. 52/2008, que trata da matéria. Veja-se: CAIRON RIBEIRO DOS SANTOS, *Manual do Simples...* op. cit., p. 95-96.

¹⁰⁵³ Veja-se a Resolução CGSN n. 38/2008. Veja-se: RICARDO ALEXANDRE, **Direito Tributário...**, op. cit., p. 605; CAIRON RIBEIRO DOS SANTOS, *Manual do Simples...* op. cit., p. 71; ALEX GOZZI, *Das alíquotas...* op. cit., p. 151.

¹⁰⁵⁴ RICARDO ALEXANDRE, **Direito Tributário...**, op. cit., p. 599-604, *passim*; CAIRON RIBEIRO DOS SANTOS, *Manual do Simples...* op. cit., p. 70-72, 91; ALEX GOZZI, *Das alíquotas...* op. cit., p. 163-164; DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, op. cit., p. 125-126.

¹⁰⁵⁵ **Curso...**, op. cit., p. 342.

sistema eletrônico para a realização do cálculo “simplificado” do valor devido no mês.¹⁰⁵⁶ No caso de existirem filiais o recolhimento dar-se-á pela matriz (art. 21, § 1º). Outrossim, não poderão os contribuintes optantes pelo SIMPLES utilizar ou destinar qualquer valor a título de incentivo fiscal (art. 24).¹⁰⁵⁷

Há ainda disposição acerca dos créditos de ICMS, IPI, PIS e COFINS, no art. 23: as MEs e EPPs incluídas na sistemática ora exposta não farão jus nem transferirão tais créditos, típicos da sistemática não-cumulativa de tais impostos e contribuições, situação também bastante discutida na doutrina e à qual voltaremos em outro momento.¹⁰⁵⁸

Ademais, no caso de mora, aplicam-se as penalidades previstas para os casos de inadimplemento do IR (art. 21, § 3º), e a forma pela qual será solicitada restituição ou compensação de valores recolhidos indevidamente ou em montante superior ao devido será regulada pelo CGSN (art. 21, § 5º e 35).¹⁰⁵⁹ Sujeitam-se as empresas incluídas em tal sistemática, à fiscalização de todos os entes federativos (art. 33), aplicando-se a elas todas as presunções acerca de omissão de receitas previstas nas leis que tratam dos impostos e contribuições incluídos na sistemática (art. 34).¹⁰⁶⁰

Também existem os deveres instrumentais tributários, previstos esparsamente nos artigos antes referidos, e, principalmente, nos artigos 25 a 27, referentes à forma de expedição de notas fiscais e da obrigatoriedade de prestar declaração e comunicações diversas, além da manutenção de documentos e forma de comprovação da receita bruta, distinta entre os MEIs, MEs e EPPs e forma de contabilidade, tudo sujeito à ampla regulamentação e até mesmo instituição de deveres por parte do CGSN.¹⁰⁶¹ Ademais, existe previsão de multas por

¹⁰⁵⁶ CAIRON RIBEIRO DOS SANTOS, *Manual do Simples...* *op. cit.*, p. 94.

¹⁰⁵⁷ *Ibid.*, p. 71; DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 146; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simple Nacional...**, *op. cit.*, p. 155-156.

¹⁰⁵⁸ Veja-se a subseção 7.2.2, *infra*, e também: JULIANO JOSÉ RODRIGUES, Cumulatividade do ICMS no simples nacional: demonstração da inconstitucionalidade utilizando-se da contabilidade de custos, *in: Encontro de Estudos Tributários – ENET*, 2, p. 37 e **Revista do CRC-PR**, n. 149, p. 30; CAIRON RIBEIRO DOS SANTOS, *Manual do Simples...* *op. cit.*, p. 70.

¹⁰⁵⁹ Veja-se a Resolução CGSN n. 39/2008, que trata da restituição. Veja-se: CAIRON RIBEIRO DOS SANTOS, *Manual do Simples...* *op. cit.*, p. 119; MARTA CRISTINA DA COSTA FERREIRA CUELLAR, *Da exclusão do Simples Nacional Arts. 28 a 38*, *in: HALLEY HENARES NETO, Comentários...*, *op. cit.*, p. 230-232; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simple Nacional...**, *op. cit.*, p. 193.

¹⁰⁶⁰ CAIRON RIBEIRO DOS SANTOS, *Manual do Simples...* *op. cit.*, p. 118; MARTA CRISTINA DA COSTA FERREIRA CUELLAR, *Da exclusão...* *op. cit.*, p. 225-230; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simple Nacional...**, *op. cit.*, p. 186-192.

¹⁰⁶¹ Veja-se a Resolução CGSN n. 10/2007, bem como a de n. 59/2009, que tratam da matéria. Veja-

descumprimento de deveres instrumentais (art. 36, 36-A e 38), além de referência à existência de sanções penais (art. 37).

É de se notar a questão da responsabilidade tributária solidária dos sócios, que era prevista no artigo 78, § 4º, do Estatuto. Sobre ela, afirmou ANDERSON FURLAN:

A interpretação do artigo conduz à inarredável conclusão de que a simples falta de recolhimento de tributos caracteriza-se como uma irregularidade (tanto que o legislador incluiu a falta de recolhimento no gênero “outras irregularidades”), ou melhor, infração à lei, que implica a responsabilidade solidária das pessoas indicadas.¹⁰⁶²

Para MARINS e BERTOLDI, a referida norma deveria ser interpretada em conjunto com os enunciados dos arts. 134 e 135 do CTN, pois:

Qualquer outra inteligência que se pretenda atribuir ao dispositivo, além de ferir a sistematicidade, resvalaria para a inconstitucionalidade, pois não é lícito à lei, mesmo à lei complementar, criar formas de responsabilidade que desrespeitem violentamente o *substantive due process*, atribuindo responsabilidade solidária a quem não praticou ato algum.¹⁰⁶³

Observamos, contudo, que o referido dispositivo foi revogado pela Lei Complementar n. 128/08, esvaziando-se a discussão que se iniciara sobre o tema.

Por fim, há normas específicas acerca do processo administrativo tributário e também judicial, aplicável às questões advindas da aplicação da sistemática diferenciada, nos artigos 39 a 41.

5.2.2.3 A saída

Segundo a previsão do art. 28 da LC n. 123/06, há **duas formas de o contribuinte que se encontra incluído no SIMPLES ser excluído: de ofício, por parte da Administração Tributária, e por comunicação da optante**, que podem ser amplamente reguladas pelo CGSN, segundo o parágrafo único do mesmo

se também: ZELMO DENARI, **Curso...**, *op. cit.*, p. 343; SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 246; RICARDO ALEXANDRE, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 613; CAIRON RIBEIRO DOS SANTOS, **Manual do Simples...**, *op. cit.*, p. 106-107, 120-121; ALEXANDRE TERTULIANO DA COSTA, **Das obrigações fiscais acessórias arts. 25 a 27**, in: HALLEY HENARES NETO, **Comentários...**, *op. cit.*, p. 192-199; DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 150-152; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 158-159

¹⁰⁶² ANDERSON FURLAN, **A LC nº 123/2006 e a responsabilidade tributária**, **RDDT**, n. 140, p. 12. Veja-se também: PRISCILA TANACA, **Das disposições finais Arts. 77 a 89**, in: HALLEY HENARES NETO, **Comentários...**, *op. cit.*, p. 382-383; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 273.

¹⁰⁶³ **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 275.

dispositivo.¹⁰⁶⁴ O mesmo se dá em relação ao MEI, conforme previsão do art. 18-A, §§ 6º a 8º.

Os casos de exclusão de ofício são tratados no art. 29 e os realizados por comunicação da optante, no art. 30. A exclusão de ofício tem nítido caráter sancionador, pela previsão dos incisos do art. 29 – havendo uma previsão específica e estranha nos artigos 22-B e 22-C –, inclusive com a vedação de nova opção por determinado período.¹⁰⁶⁵ A competência para tal ato administrativo é de todos os entes federativos, na forma do art. 33.

Já a exclusão por comunicação da optante pode ser opcional, que se deve dar até o último dia de janeiro, ou obrigatória, se ela incorrer em situações vedadas ou ultrapassar os limites de receita bruta anual, nos prazos previstos nos incisos II e III do § 1º do art. 30, que possui natureza de sanção. A forma da comunicação encontra-se sob a competência regulamentar do CGSN (art. 30, § 2º).

Sem nos aprofundarmos no tema, há que se anotar a existência de discussão acerca da constitucionalidade das formas de exclusão.¹⁰⁶⁶ Para DÉBORA SOTTO, a exclusão por motivo outro que não o sobejamento do limite da receita bruta é inconstitucional:

Como vimos, o tratamento tributário diferenciado do micro e pequeno empresário é imposto por uma norma constitucional que, regra geral, coloca como único requisito para sua fruição o enquadramento do contribuinte nos patamares de receita bruta anual, estes sim, fixados por lei. Consequentemente, não pode a norma infraconstitucional excluir contribuintes do tratamento tributário diferenciado por motivos outros que não o extrapolar do patamar legal máximo de receita bruta anual fixado para o enquadramento na condição de pequeno empresário.¹⁰⁶⁷

Todavia, a mesma autora, logo após, considera válida a exclusão por fraude ou simulação, se tais fatos forem comprovados pela autoridade administrativa.¹⁰⁶⁸

O art. 31 prevê o momento em que a exclusão produz efeitos, e eles são

¹⁰⁶⁴ Veja-se a Resolução CGSN n. 15/2007, que regulamenta a matéria. Veja-se: SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 245; RICARDO ALEXANDRE, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 595-596; CAIRON RIBEIRO DOS SANTOS, **Manual do Simples...**, *op. cit.*, p. 108-116; MARTA CRISTINA DA COSTA FERREIRA CUELLAR, **Da exclusão...**, *op. cit.*, p. 202-224; DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 153-162; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 167-183.

¹⁰⁶⁵ Veja-se: JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 168.

¹⁰⁶⁶ Veja-se, por exemplo: JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 173-174.

¹⁰⁶⁷ **Tributação...**, *op. cit.*, p. 157.

¹⁰⁶⁸ *Ibid.*, p. 157-158.

estabelecidos no art. 32: a sujeição “às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.”¹⁰⁶⁹

5.2.2.4 A gestão

Em cumprimento do inciso III do parágrafo único do art. 146 da CR/88, o art. 22 do Estatuto determina que **haverá um sistema de repasses do valor arrecadado no SIMPLES para os Estados-membros ou Distrito Federal, do valor do ICMS, para os Municípios ou Distrito Federal, do valor do ISS, e para o INSS, do valor da contribuição para a Seguridade Social**, que será definido pelo CGSN.¹⁰⁷⁰ Nas tabelas constantes dos anexos da LC n. 123/06 há os percentuais que se referem a cada um dos tributos.

Também em observância à CR/88, especificamente do inciso IV do parágrafo único do art. 146, a **fiscalização na forma prevista no art. 33 do Estatuto, é compartilhada entre os entes federativos, e a cobrança, conforme o art. 41, § 1º, é centralizada na União**, que pode delegar, mediante convênio, a exigência dos tributos estaduais e municipais a seus respectivos titulares.¹⁰⁷¹

Vê-se, também, que **o contencioso administrativo é compartilhado**, sendo de competência do ente federativo que realizar o lançamento ou exclusão de ofício, aplicando suas próprias normas, nos termos do art. 39; e a consulta tributária é de competência do ente titular do tributo a que ela se refere, conforme disciplina

¹⁰⁶⁹ Também há discussão acerca da validade dos efeitos retroativos previstos por tal dispositivo. Sobre o tema, veja-se: DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 160-162.

¹⁰⁷⁰ Veja-se: ZELMO DENARI, **Curso...**, *op. cit.*, p. 342-343; RICARDO ALEXANDRE, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 604-605; CAIRON RIBEIRO DOS SANTOS, **Manual do Simples...**, *op. cit.*, p. 69; RENATA RODRIGUES DE MIRANDA, **Do recolhimento...**, *op. cit.*, p. 129; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 152.

¹⁰⁷¹ Veja-se a Resolução CGSN n. 30/2008, que trata da fiscalização, e a Resolução CGSN n. 34/2008, que trata do processo judicial. Veja-se: SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 241; RICARDO ALEXANDRE, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 614-615; CAIRON RIBEIRO DOS SANTOS, **Manual do Simples...**, *op. cit.*, p. 117, 124; MARTA CRISTINA DA COSTA FERREIRA CUELLAR, **Da exclusão...**, *op. cit.*, p. 225-227; DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 162, 164-165; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 186, 201-203. Observa-se que a cobrança centralizada foi objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade, promovida pela Associação Nacional dos Procuradores de Estado – ANAPE, que teve sua inicial indeferida por falta de procuração específica para o ajuizamento da demanda. Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3903-2 (ADI 3903-2)**. Relator Min. Cezar Peluso, Decisão monocrática, julgado em 29/04/2008, publicado no DJ 05/05/2008. O referido aspecto também é objeto da ADI n. 3910-5, ajuizada pela Federação Brasileira de Associação de Fiscais de Tributos Estaduais – FEBRAFITE, ainda não julgada.

do CGSN (art. 40).¹⁰⁷²

Percebe-se, por todo o exposto até aqui, que **o CGSN, que é órgão administrativo da União, possui preeminente papel na regulamentação em todos os aspectos atinentes ao SIMPLES Nacional**. Estados-membros, Distrito Federal e Municípios pouco podem fazer em algumas questões; nada podem, na maioria delas.

O Comitê Gestor é formado, conforme a previsão do art. 2º, I, da LC n. 123/06, por quatro representantes da União, dois dos Estados e do Distrito Federal, e mais dois, dos Municípios.¹⁰⁷³

Como recorda LEONARDO FURTADO LOUBET, “[...] *a lei não esclareceu de forma suficiente como todas essas providências tornar-se-ão concretas, muito pelo contrário, deixou boa parte da disciplina desses assuntos a cargo do tal ‘Comitê Gestor de Tributação’.*”¹⁰⁷⁴ Isso tem nome: delegação anômala da atividade legislativa, que é “[...] *aquela autorizada pelo parlamento, mas que implica a produção, pelo Executivo, de ato normativo despido de força de lei e, portanto, dotado de mero caráter regulamentar.*”¹⁰⁷⁵ Trata-se de verdadeiros regulamentos delegados ou autorizados, que

[...] encontram seu campo de atuação na delegação ou autorização do Poder Legislativo, de forma que a esfera de atuação normativa do poder executivo resta ampliada, ou seja, a lei não esgota a regulamentação de determinada matéria, preferindo, todavia, transferi-la, integral ou parcialmente, ao executivo.¹⁰⁷⁶

Para DÉBORA SOTTO, algumas de tais atribuições são “[...] *de duvidosa constitucionalidade, dada a violação do princípio da estrita legalidade tributária.*”¹⁰⁷⁷ Não é nosso objeto a análise da problemática aqui apenas localizada, mas,

¹⁰⁷² Veja-se a Resolução CGSN n. 30/2008, que trata do procedimento administrativo e a Resolução CGSN n. 13/2007, que trata da consulta. Veja-se: CAIRON RIBEIRO DOS SANTOS, *Manual do Simples...* op. cit., p. 122-123; HALLEY HENARES NETO, *Do Processo Administrativo Fiscal Arts. 39 a 41*, in: HALLEY HENARES NETO, **Comentários...**, op. cit., p. 238-250; DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, op. cit., p. 162-164; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simple Nacional...**, op. cit., p. 198-200.

¹⁰⁷³ O Regimento Interno do CGSN foi aprovado pela Resolução CGSN n. 01/2007. Veja-se: SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, op. cit., p. 241; RICARDO ALEXANDRE, **Direito Tributário...**, op. cit., p. 615-616; LEONARDO FURTADO LOUBET, *Disposições Preliminares...* op. cit., p. 34-35; DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, op. cit., p. 78; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simple Nacional...**, op. cit., p. 28-31.

¹⁰⁷⁴ *Disposições Preliminares...* op. cit., p. 32.

¹⁰⁷⁵ CLÉMERSON MERLIN CLÉVE, **Atividade legislativa do poder executivo**, p. 129-130.

¹⁰⁷⁶ FÁBIO ALESSANDRO FRESSATO LESSNAU, *Espécies de Regulamento*, in JOSÉ ROBERTO VIEIRA ET ALII, *Perfil Constitucional do Regulamento e Alguns Reflexos Tributários*, **RABDC**, n. 4, p. 195.

¹⁰⁷⁷ **Tributação...**, op. cit., p. 78.

recordemos que “[...] o sistema jurídico pátrio não admite essa espécie de regulamento [...]”, seja pela previsão do artigo 2º da CR/88, seja pelo artigo 25 do ADCT.¹⁰⁷⁸

Ressalta LEONARDO FURTADO LOUBET, tratando também do Fórum Permanente previsto pelo art. 2º da LC n. 123/06:

[...] o artigo 2º, ao estabelecer que o Comitê Gestor e o Fórum Permanente serão responsáveis por “gerir” o tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte, denota que esses órgãos devem ser incumbidos de tomar todas as providências administrativas para dar concretude às previsões normativas da lei.

Aliás, essa é a única interpretação possível a ser construída a partir desse verbo, no contexto do quadrante do sistema em vigor. Sim, porque os órgãos administrativos não podem mais do que “gerir”, realmente, programas governamentais instituídos por lei, nunca criá-los, modificá-los ou extingui-los (nem direta, nem indiretamente) dado que é a lei o instrumento apropriado para isso.¹⁰⁷⁹

E continua, enfático:

Todavia, a própria LC 123/06 criou distorções, distorções essas que – quer parecer – desbordaram a moldura constitucional. [...] deferiu-se a esse Comitê uma série de incumbências, o que não se revelava possível diante da rigidez do sistema constitucional brasileiro, que prescreve ser dado somente à lei – repita-se: à lei – criar direitos e deveres aos cidadãos, sobretudo quando o assunto envolvido é tributação.¹⁰⁸⁰

Para MARINS e BERTOLDI:

Inexiste delegação legislativa no bojo da LC 123/2006 (e ainda se existisse seria inconstitucional), implicando que tais instrumentos normativos são carentes de qualquer espécie de autonomia em relação à lei, de modo que todo e qualquer ato regulamentar emitido pelo Comitê Gestor deverá ser submetido ao crivo da legalidade.¹⁰⁸¹

Não nos parece real a afirmação de que inexiste delegação legislativa no texto da LC n. 123/06. Há, e em vários momentos, como vimos “en passant” nas subseções anteriores.

Fato é que, como já vimos, no Direito Tributário vige a estrita legalidade.¹⁰⁸² Não há dúvida, portanto, que tal espécie de delegação ofende, “a priori”, à Constituição Federal, em seu art. 150, I. Não aprofundaremos aqui a problemática disso decorrente, mas a ressalva, para posteriores ilações, está feita.

¹⁰⁷⁸ FÁBIO ALESSANDRO FRESSATO LESSNAU, *Espécies de Regulamento...* op. cit., p. 195-196.

¹⁰⁷⁹ LEONARDO FURTADO LOUBET, *Disposições Preliminares...* op. cit., p. 36.

¹⁰⁸⁰ *Ibid.*, p. 36-37.

¹⁰⁸¹ JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, op. cit., p. 30.

¹⁰⁸² Veja-se a subseção 3.2.2, *supra*.

6 NATUREZA JURÍDICA DO INSTITUTO: PERPLEXIDADES

6.1 VISÕES CONTRAPOSTAS: O SIMPLES COMO UM NOVO TRIBUTO OU COMO MERA FORMA SIMPLIFICADA DE RECOLHIMENTO

6.1.1 O SIMPLES É UM NOVO TRIBUTO?

Fixamos, no capítulo anterior, a natureza do SIMPLES Nacional, numa primeira aproximação, ainda nos prados do Direito Econômico, como forma de intervenção do Estado no domínio econômico, por indução, e, numa segunda, já no Direito Tributário, mas numa visão semântico-pragmática, como norma tributária de índole extrafiscal-indutora. Posteriormente, analisamos de forma geral as previsões legais, após contextualizar nosso objeto de estudo, do ponto de vista de seu funcionamento, pinçando alguns pontos que causam maior discussão doutrinária.

Nosso foco, doravante, é diverso. Aprofundaremos a análise sobre alguns aspectos da dimensão sintático-semântica de nosso objeto, e, com tal norte, o primeiro percalço a ultrapassar é o de sua natureza jurídica. Ressaltamos que a análise se limitará ao regime diferenciado em relação às MEs e EPPs, razão porque deixamos de lado os MEI, que demandariam estudo em separado. E a dúvida que se impõe é a que dá título a esta seção: afinal, o SIMPLES Nacional deve ser encarado como um novo tributo, inserido em nosso ordenamento por meio de lei complementar, ou não passa de uma forma simplificada de recolhimento de vários tributos, que favorece as MEs e EPPs?

Não é absurda a primeira forma de interpretação das normas sob estudo. Nesse caso, teria a União, em realidade, instituído isenção para as microempresas e empresas de pequeno porte dos tributos de sua competência, incluídos no SIMPLES, e teria instituído um novo tributo, incidente sobre a receita bruta mensal. Poder-se-ia afirmar tratar-se de um “tributo disfarçado”, ou “oculto”, conforme o conceito trazido por HUGO DE BRITO MACHADO.¹⁰⁸³

O SIMPLES Federal já trazia interessantes questionamentos, que foram, infelizmente, pouco estudados pela dogmática do Direito Tributário, conforme se verifica da escassa bibliografia sobre o tema.

¹⁰⁸³ **Curso de Direito Tributário**, p. 74-77.

Ressaltamos que, nesse caso, as normas de competência tributária utilizadas seriam outras, sem relação com as previsões dos artigos 170, IX; 179 e 146, III, “d”, e seu parágrafo único, da CR/88, que alude a um “tratamento diferenciado e favorecido”, com “regimes especiais ou simplificados”, no caso do ICMS, contribuições previdenciárias patronais e PIS/PASEP, assim como a um “regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.” Não há menção, em tais dispositivos, à criação de um novo tributo, mas, em suma, da criação de um sistema de recolhimento unificado dos tributos existentes, com regimes especiais em relação a alguns deles.

Seria possível tal instituição, em tese. Afinal, a União possui competência tributária residual nos termos do artigo 154 da Carta Maior, que reza:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; [...]

Ademais, prevê o artigo 195, § 4º:

Art. 195. [...]

§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I. [...]

Os requisitos para instituição de um novo tributo, previstos em tal enunciado prescritivo, são os seguintes: a) a criação através de lei complementar; b) com adoção da sistemática da não-cumulatividade; e c) que não tenham hipótese tributária ou base de cálculo dos impostos discriminados no texto constitucional.

Sobre isso, Paulo de Barros Carvalho afirma:

[...] a autorização [da competência residual] delimita apenas o ponto de partida: impostos não previstos no artigo anterior. A contar daí, a área a ser explorada pela entidade tributante fica indeterminada, expandindo-se até onde puder ir o talento criativo do seu legislador. Os limites referidos, quais sejam, a não cumulatividade e a circunstância de não terem “fato gerador” ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição, por serem requisitos de técnica jurídica, não interferem no tamanho da competência residual, mas sim no modo de realizá-la.¹⁰⁸⁴ [esclarecemos nos colchetes]

Analisemo-lo, como se de um novo tributo se tratasse. Veja-se que o

¹⁰⁸⁴ **Direito tributário, linguagem e método**, p. 236. Veja-se também: MARIA BEATRIZ MARTINEZ; PEDRO ANAN JUNIOR, *Impostos de Competência Residual*, in: MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO e MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ, **Curso de Direito Tributário da APET**, p. 255-256; HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso de Direito Tributário**, p. 271-272; 331-333.

SIMPLES Nacional foi instituído através do veículo introdutor “lei complementar”. Ao menos o primeiro requisito encontrar-se-ia observado. O revogado SIMPLES Federal não teria a mesma sorte, se observado como se de novo tributo se tratasse: instituído, que foi, através de lei ordinária, já seria inconstitucional de plano, sem maiores aprofundamentos.

Quanto à questão da não-cumulatividade, encontraríamos gritante eiva! Afinal, não há qualquer previsão de sistemática não-cumulativa para o cálculo do valor a ser recolhido. Pelo contrário, há expressa vedação, no artigo 23 do Estatuto, já aqui mencionado, tanto no aspecto de apropriação de quaisquer créditos, quanto no de transferência aos adquirentes de produtos, com as exceções já expostas.¹⁰⁸⁵

Melhor sorte não haveria na análise do terceiro requisito: a inexistência de identidade de base de cálculo e hipótese de incidência com impostos já previstos constitucionalmente. Mas aqui, é necessário um aprofundamento.

Como visto anteriormente, há intensa discussão doutrinária acerca das espécies tributárias, e, no bojo de tal pendenga, dúvida sobre a amplitude semântica que deve ser dada aos termos “imposto” e “contribuição”.¹⁰⁸⁶ Restringindo-nos às teorias tripartite e “quiquipartite” mais adotadas, conforme exposto anteriormente, teríamos, de forma sumária, os seguintes posicionamentos: a) “contribuição” e “imposto” identificam-se enquanto espécie tributária (visão tripartite mais utilizada); e b) “contribuição” e “imposto” são espécies tributárias diversas (visão “quiquipartite”).

Não se trata de questão de somenos importância, e já o relatamos.¹⁰⁸⁷ Com a interpretação tripartite exposta, a previsão do artigo 154, I, da CR/88, estar-se-ia referindo tanto ao que os enunciados prescritivos da Carta Maior chamam de “imposto”, quanto ao que denominam “contribuição”. Já uma interpretação “quiquipartite” restritiva veria, em tal dispositivo, tão somente uma limitação quanto aos impostos, que não abrangeria as bases de cálculo e hipóteses tributárias das contribuições.

Somando-se ainda algumas possibilidades de interpretação sistemática dos enunciados prescritivos, vislumbramos as seguintes possibilidades de exegese

¹⁰⁸⁵ Veja-se o item 5.2.2.3 *supra*.

¹⁰⁸⁶ Veja-se a subseção 2.3.1, *supra*.

¹⁰⁸⁷ Veja-se a subseção 2.3.1, *supra*.

de referida limitação à competência tributária residual: a) os impostos e contribuições residuais não podem ter base de cálculo e hipótese tributária já delineadas na CR/88, em relação tanto aos impostos, quanto às contribuições, indistintamente, pois são a mesma espécie tributária; b) os impostos e contribuições não podem ter base de cálculo e hipótese tributária já delineadas na CR/88, em relação aos impostos, pela previsão literal do dispositivo, que nada diz acerca de contribuições; c) os impostos não podem ter base de cálculo e hipótese tributária já delineadas na CR/88, para os impostos (art. 154, I), e as contribuições não podem ter base de cálculo e hipótese tributária já delineada na CR/88, para as contribuições, por interpretação sistemática do art. 195, § 4º; d) os impostos e contribuições residuais não podem ter base de cálculo e hipótese tributária já delineadas na CR/88, em relação tanto aos impostos, quanto às contribuições, indistintamente, pois, apesar de serem diferentes espécies tributárias, essa é a implicação de uma interpretação sistemática dos arts. 154, I e 195, § 4º; e e) os impostos não podem ter base de cálculo e hipótese tributária já delineadas na CR/88, para os impostos (art. 154, I), e as contribuições não podem ter base de cálculo e hipótese tributária já delineada na CR/88, para as contribuições e para impostos, por interpretação sistemática dos arts. 154, I e 195, § 4º.

Dependendo do posicionamento exegético adotado, a análise do SIMPLES Nacional em relação a tal requisito seria diferente, pois sua base de cálculo é a “receita” das MEs e EPPs, e o sua hipótese tributária, “auferir receita”.¹⁰⁸⁸ Ressalte-se que não é esta uma materialidade prevista para impostos na Constituição, mas sim para as contribuições sociais, no art. 195, I, “b”. Assim, para a interpretação “a”, tipicamente tripartite, e para a “d”, ligada à escola “quiquipartite”, tratar-se ia de criação inconstitucional.¹⁰⁸⁹ Para a interpretação “b”, também possível numa visão “quiquipartite”, independentemente da espécie, seriam possíveis tais materialidade e base de cálculo. Já em relação às demais, ligadas à visão “quiquipartite”, a resposta é relativa: depende da espécie tributária em que se classifique o “novo” tributo. Afinal, se o SIMPLES Nacional é um imposto, as interpretações restantes não poderiam alegar a inconstitucionalidade em relação a tal critério. Já, se ele é uma contribuição, ambas clamariam pela invalidade de sua

¹⁰⁸⁸ Aprofundaremos a análise de tais aspectos na seção 6.2, *infra*. Sobre os problemas da expressão “fato gerador”, veja-se a subseção 2.3.2, *supra*.

¹⁰⁸⁹ Esta última parece ser a interpretação de FABIANA DEL PADRE TOMÉ. Cf. **Contribuições para a Seguridade Social à luz da Constituição Federal**, p. 120-121.

instituição.

E o STF já se manifestou sobre o tema, como recorda MARCIANO GODOI, já que:

[...] a interpretação que o STF deu ao art. 195, § 4º da Constituição possibilita que a União crie novas contribuições sociais sobre cada um dos pressupostos de fato dos impostos elencados nos arts. 153, 155 e 156 da Constituição, desde que o faça por lei complementar.¹⁰⁹⁰

Com efeito, vê-se no RE n. 228.321, que o Pretório Excelso discutiu a abrangência da vedação prevista no § 4º do artigo 195, e pode-se afirmar que o Relator, Ministro CARLOS VELLOSO, adotou o posicionamento “c” acima exposto, que acabou sendo a tese vencedora, enquanto o Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE defendeu o posicionamento “e”.¹⁰⁹¹

E qual seria a espécie tributária do SIMPLES Nacional, aceitando-se a premissa de que ele é um novo tributo? Para os adeptos da divisão tripartite, a resposta é óbvia: imposto, eis que incide sobre um fato não vinculado à atuação estatal. A posterior distribuição de parte da receita para Estados, Municípios e Distrito Federal, ou mesmo para a Seguridade Social, seria matéria afeta ao Direito Financeiro, sem qualquer relevância para sua classificação. Ademais, como recordam BRITO MACHADO, MARIA BEATRIZ MARTINEZ e PEDRO ANAN JUNIOR, seria tal distribuição obrigatória por força do artigo 157, II, da CR/88.¹⁰⁹²

Já para os que creem em cinco espécies diversas, a questão não é tão simples. A definição típica de contribuição, em tal visão, é a de um tributo não vinculado à atuação estatal, com previsão de destinação do valor arrecadado para determinadas finalidades previstas constitucionalmente, e sem previsão de restituição do valor arrecadado.¹⁰⁹³

São, no entanto, vários os tipos de contribuição previstos no texto constitucional. Cada um, apesar dos elementos acima indicados, possui notas

¹⁰⁹⁰ MARCIANO SEABRA DE GODÓI, *Contribuições Sociais e de Intervenção no Domínio Econômico: a paulatina desconstrução de sua identidade constitucional*, RDT-APET, n. 15, p. 102.

¹⁰⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 228.321 (RE 228.321)**. Relator Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 01/10/1998, publicado no DJ 30/05/2003. A ementa de tal julgado é a seguinte: “EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS: EMPRESÁRIOS. AUTÔNOMOS e AVULSOS. Lei Complementar nº 84, de 18.01.96: CONSTITUCIONALIDADE. I. - Contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 84, de 1996: constitucionalidade. II. - R.E. não conhecido.”

¹⁰⁹² HUGO DE BRITO MACHADO, *Curso...*, op. cit., p. 331-332; MARIA BEATRIZ MARTINEZ; PEDRO ANAN JUNIOR, *Impostos de Competência Residual...*, op. cit., p. 256.

¹⁰⁹³ Veja-se a subseção 2.3.1, *supra*.

peculiares que implicam diferenciados regimes jurídicos, tendo por critério de discrimen a destinação legal do tributo.

Dispõe a Constituição Federal em seus artigos 149 e 149-A:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003). [...]

Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para custeio de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o “caput”, na fatura de consumo de energia elétrica.

Não aprofundaremos a distinção, que é tema árduo. Mas, simplificadamente, do texto constitucional, em seu artigo 149, extrai-se que existem: a) contribuições sociais (que se destinam à seguridade social); b) contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas (que se destinam a essas categorias); e c) contribuições de intervenção no domínio econômico (que se destinam a custear a intervenção).¹⁰⁹⁴

O art. 149-A é de mais complexa classificação. Afinal, a destinação no caso da contribuição para custeio da iluminação pública serve para o financiamento de um serviço público, o que não se amolda à definição de seguridade social (artigo 194 da CR/88), muito menos como de intervenção no domínio econômico ou de

¹⁰⁹⁴ Veja-se: FABIANA DEL PADRE TOMÉ, **Contribuições para a Seguridade Social à luz da Constituição Federal**, p. 99-103; TÁCIO LACERDA GAMA, **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**, p. 116-117; REGINA HELENA COSTA, **Curso de Direito Tributário**, p. 128-138; ROBERTO WAGNER LIMA NOGUEIRA, *Sistema Tributário Nacional*, in: MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO e MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ, **Curso...**, op. cit., p. 51-53; JOSÉ RUBENS SCHARLACK, *Contribuições: breve panorama*, in: MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO e MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ, **Curso...**, op. cit., p. 317-326; ERNESTO JOSÉ PEREIRA DOS REIS, *Natureza jurídico-tributária das contribuições sociais na Constituição Federal de 1988 RTFP*, n. 37, p. 20-26. Para MACHADO, as contribuições sociais são gênero, dentro dos quais se incluem três espécies: contribuições para a seguridade social, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Cf. HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso...**, op. cit., p. 332, 388. Para uma visão um pouco diversa, veja-se também: RICARDO LOBO TORRES, **Curso...**, op. cit., p. 408-423; ELIDIE PALMA BIFANO, *Contribuições Sociais*, in: EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, FERNANDO AURÉLIO ZILVETI e ROBERTO QUIROGA MOSQUERA [Coords], **Tributação das Empresas: Curso de Especialização**, p. 342-343.

interesse de categorias profissionais e econômicas. Dessa forma, a contribuição para custeio da iluminação pública é subespécie tributária diversa, que passa a chamar-se, por estipulação, de contribuição especial.¹⁰⁹⁵ Tem-se um total de quatro subespécies de contribuição, dessarte.

O SIMPLES Nacional, como visto, seria um tributo não-vinculado a uma atuação estatal, e inexistente a previsão de restituição. Para sua classificação como “imposto” ou “contribuição” numa visão “quiquipartite”, resta analisar a questão de previsão de destinação do produto da arrecadação.

Vê-se, de plano, que uma parcela do valor arrecadado não possui qualquer destinação, mantendo-se nos cofres da União, sem vinculação. Outra parte é objeto de repasse a Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, o que não configura a destinação constitucional definidora da espécie “contribuição”. Por fim, parte do valor é destinado à Seguridade Social.

Desse quadro, um defensor da visão “quiquipartite” chegará à conclusão de que a parte do SIMPLES Nacional sem destinação constitucional, prevista nos artigos 149 e 149-A da CR/88, é um imposto; o restante, contribuição, da subespécie “contribuição social”.

E não poderia ser uma contribuição de intervenção no domínio econômico? Afinal, poderia tal “novo” tributo estar fundamentado nos arts. 170, IX, e 179 da CR/88, que preveem um tratamento diferenciado e favorecido às MEs e EPPs. Parece-nos que não, ainda que se entendesse que se trata de um novo tributo, pois lhe faltaria a destinação específica para o custeio da intervenção realizada. Entendem pela exigência de tal requisito, por exemplo, autores do porte de RICARDO LOBO TORRES e TÁCIO LACERDA GAMA.¹⁰⁹⁶

Por outro lado, seria possível a afirmação de que o fundamento de competência na criação desse tributo não seria a residual, do art. 154, I da CR/88, mas o próprio art. 195, I, “b”, que dispõe:

¹⁰⁹⁵ Sobre as estipulações, veja-se a subseção 1.1.2, *supra*. REGINA HELENA COSTA também a classifica como uma quarta subespécie de contribuição, ainda que com diferente denominação. Cf. REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 139-140. Veja-se também: JOSÉ RUBENS SCHARLACK, *Contribuições: breve panorama...*, *op. cit.*, p. 326. Para uma visão um pouco distinta, veja-se: RICARDO LOBO TORRES, **Curso...**, *op. cit.*, p. 421.

¹⁰⁹⁶ RICARDO LOBO TORRES, **Curso...**, *op. cit.*, p. 417; TÁCIO LACERDA GAMA, **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 265-266.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...]

b) a receita ou o faturamento; [...]

O problema, aqui, seria a falta de destinação específica de todo o valor arrecadado para o custeio da Seguridade Social, como visto linhas acima. Seria possível, no entanto, argumentar pela sua constitucionalidade parcial, em relação à parte destinada ao financiamento de tal desiderato constitucional.

Mas, fosse qualquer um dos posicionamentos acima expostos o adotado, em um ponto, a LC 123/06 seria eivada de inconstitucionalidade completa: ao instituir um “novo tributo” federal, teria a União isentado as MEs e EPPs do ICMS e do ISS, de competência de Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, respectivamente.

Estaríamos diante de uma isenção heterônoma, expressamente vedada pela CR/88 em seu artigo 151, III, que dispõe:

Art. 151. É vedado à União:

[...]

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.¹⁰⁹⁷

Haveria, portanto, afronta ao Princípio Federativo, que não seria convalidada pelo repasse de parte do valor arrecadado aos demais entes federativos, como prevê a LC n. 123/06.¹⁰⁹⁸

Expusemos, de forma sintética, algumas implicações da tese de que seria o SIMPLES Nacional um novo tributo. Em suma, seria um novo tributo integralmente inconstitucional, na maior parte das interpretações possíveis que vislumbramos, pois ainda que fosse considerado parcialmente válido em relação à materialidade e à base de cálculo, conforme vimos, seria cumulativo, o que é vedado pelo art. 154, I, da CR/88. Seria parcialmente válido se reconhecido como fulcrado no art. 195, I, “b”, apenas na parte que corresponde à receita

¹⁰⁹⁷ Sobre a isenção heterônoma, veja-se as subseções 3.4.3 e 5.1.3, *supra*.

¹⁰⁹⁸ Sobre o Princípio Federativo, veja-se a seção 3.4, *supra*.

expressamente destinada à Seguridade Social. E, de qualquer modo, seria inválida a isenção heterônoma em relação aos impostos estaduais, distritais e municipais.

Há quem defenda tal natureza para o SIMPLES, como CAROLINE SAID DIAS, que, diante da perplexidade causada pelas implicações do SIMPLES Federal, afirma:

[...] há incompatibilidade visível com o preceito constitucional da estrita legalidade, só podendo ser afastada, se admitirmos, que em verdade, o Simples não seria mera cobrança unificada e simplificada de outros tributos, mas sim uma nova espécie tributária.

[...]

Deste modo, a única tese capaz de salvaguardar a cobrança do Simples é entender que a nova forma de tributação consistiria em nova espécie tributária, com novo fato gerador, novos contribuintes e novas alíquotas, ou seja, que os microempresários e empresários de pequeno porte estariam isentos do pagamento dos tributos englobados pelo Simples, tendo somente a nova obrigação tributária, que seria o Simples.¹⁰⁹⁹

A referida autora afirma que, pessoalmente, não vislumbra “[...] *com facilidade a aceitação da nova tese* [...]”, mas a levanta como única hipótese de legitimação do então SIMPLES Federal.¹¹⁰⁰

Já PAULO CAMARGO TEDESCO afirma, em relação ao regime de lucro presumido do IRPJ e ao SIMPLES Federal, o que é inteiramente aplicável ao SIMPLES Nacional:

Se a base imponible for [...] a receita, nos casos do Simples e do lucro presumido, quando muito se estará diante de outra exação. A espécie segue sendo imposto – haja vista que não é tributo vinculado, nem tampouco está associado à atividade estatal –, mas a subespécie é estranha, configurando, nos casos do Simples e do lucro presumido, um imposto sobre a receita.

[...]

Tanto o Simples quanto o lucro presumido foram instituídos e disciplinados por lei ordinária. Assim, ainda que se considere, em plano abstrato, que o resultado da inobservância das balizas para a escolha da base imponible seja a criação do imposto sobre a receita, sua cobrança é manifestamente inadmissível por força da exigência do Texto Constitucional de lei qualificada para sua instituição.

¹⁰⁹⁹ *Considerações sobre o Simples: Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte*, RDDT, n. 54, p. 23.

¹¹⁰⁰ *Ibid.*, p. 23.

O aludido preceito [art. 154, I] impõe, ainda, que o novo imposto seja não-cumulativo, o que não ocorre com as exações calculadas sob o procedimento do Simples e do lucro presumido [...].¹¹⁰¹

E ELIUD JOSÉ PINTO DA COSTA vai na mesma direção, afirmando, sobre o então SIMPLES Federal, que a lei então vigente “[...] *criou a regra matriz de incidência de imposto novo* [...]”, e, com fulcro no artigo 4º do CTN, “[...] *pouco importa se a denominação é ‘simples’, ‘complexo’, ‘imposto sobre a receita bruta’, ou qualquer outra.*”¹¹⁰² E, por infringência ao artigo 154, I, da CR/88, tal novo imposto, o SIMPLES, seria inconstitucional.¹¹⁰³

Essa não é, no entanto, nossa visão sobre o objeto de estudo. Passamos a expô-la na subseção seguinte.

6.1.2 O SIMPLES COMO APLICAÇÃO DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA

6.1.2.1 O SIMPLES e as expressões “Tû-tû” no direito: o plexo de normas de ficção

Não conhecemos enunciado prescritivo da Constituição de 1988 que peça a utilização da praticabilidade tributária de forma tão explícita quanto o constante de seu art. 179. Ali se deixa claro – e falamos da redação original do Texto Maior –, que o legislador infraconstitucional se encontra autorizado a estabelecer a simplificação das obrigações tributárias das empresas de pequeno porte.

Posteriormente, com a EC n. 42/2003, o art. 146, III, “d”, e seu parágrafo único, também deixaram expressa a possibilidade de utilização da praticabilidade tributária, em vista da previsão, em relação às micro e às pequenas empresas: a) regimes especiais e simplificados para o ICMS e contribuições sociais patronais; e b) a instituição de um regime único de arrecadação, centralizado e unificado, de impostos e contribuições de todos os entes federativos.

Do teor de tais enunciados, podemos construir uma norma de

¹¹⁰¹ A inconstitucionalidade da irretratabilidade imposta à opção pelos regimes de tributação do imposto de renda. *Simples e lucro presumido*, RTFP, n. 58, p. 123.

¹¹⁰² ELIUD JOSÉ PINTO DA COSTA, *As complicações jurídicas do Simples (Lei Federal nº 9.317/96)*, RDDT, n. 25, p. 59.

¹¹⁰³ *Id.*

competência legislativa que permite ao legislador complementar nacional o estabelecimento de um regime tributário distinto, no que tange a impostos e contribuições, em favor das micro e das pequenas empresas, de cunho simplificado, em face do regime normal dos demais contribuintes, com arrecadação centralizada e unificada. Típico exemplo, portanto, de norma de competência que permite a simplificação da execução de norma hierarquicamente superior, ou seja, caso paradigmático de exigência de praticabilidade tributária.

Nesse sentido, aduz REGINA HELENA COSTA que o “[...] *Texto Fundamental contempla diversas normas que sinalizam a noção de praticabilidade. Ilustra-se com o disposto no art. 146, III, d [...], e seu parágrafo único [...]; e art. 179, dentre muitas outras.*”¹¹⁰⁴

Alguns dispositivos da Lei Complementar n. 123/06 afirmam, expressamente, dispor ela acerca do tratamento diferenciado e favorecido às micro e às pequenas empresas, e não acerca da instituição de um novo tributo, fundamentada no art. 146, III, “d”, da CR/88, e não no art. 154, inciso I ou 195, § 4º, por exemplo. Nesse sentido, reza seu art. 1º:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao **tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno** porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere:

I – à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias; [...]. [grifo nosso]

Posteriormente, em seus arts. 12 e 13, dispõe:

Art. 12. Fica instituído o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional.

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

I – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;

II – Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

III – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;

¹¹⁰⁴ **Curso...**, *op. cit.*, p. 70. Veja-se também: **Praticabilidade e Justiça Tributária**: exeqüibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte, p. 231.

IV – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

V – Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

VI – Contribuição Patronal Previdenciária – CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;

VII – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

VIII – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

Ora, ao menos da literalidade dos enunciados constantes da LC n. 123/06, parece ser muito claro o intuito de instituição de um regime simplificado, com fulcro na praticabilidade tributária, e não um novo tributo.¹¹⁰⁵ E tal regime implica o recolhimento conjunto de oito tributos diferentes.

É claro que, apesar do que aparentemente se vê na referida lei complementar, poder-se-ia entender que houve, efetivamente, a criação de um novo tributo, como demonstramos na subseção anterior, afinal, como já visto, inexistente identidade entre texto de lei e norma jurídica.¹¹⁰⁶

Se em qualquer das duas hipóteses o resultado fosse o mesmo, poderíamos apelar para o famoso princípio científico da navalha de Occam, afinal “[...] *entia non sunt multiplicanda sine necessitate* [...]”.¹¹⁰⁷ Não é o caso, todavia, pois, “a priori”, ver o SIMPLES como um novo tributo implica o juízo de sua inconstitucionalidade, como visto, e vê-lo como atuação da praticabilidade demanda, ao menos, um novo aprofundamento, em vista das normas permissivas de competência constitucional nesse sentido. E, a nosso ver, a segunda tese é a que mais se aproxima da realidade acerca de nosso objeto de estudo.

¹¹⁰⁵ E, no mesmo sentido, nota-se a justificativa do Projeto de Lei Complementar n. 123/2004, que deu origem à LC n. 123/06, em que se lê: “*Esta proposta de Lei Complementar regulamenta o parágrafo único do art. 146 e o inciso IX do art. 170 da Constituição Federal, que tratam do regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.*” Ainda que entendamos ter pouca relevância a intenção do emissor do signo no aspecto sintático-semântico em que nos focamos, vê-se no plano semântico-pragmático, que o legislador tinha em mente bem clara a intenção de dar cumprimento a referidos dispositivos constitucionais, e não criar novo tributo, o que, ao menos, auxilia no esclarecimento acerca da natureza do instituto.

¹¹⁰⁶ Veja-se o item 1.2.1.3, *supra*.

¹¹⁰⁷ PONTES DE MIRANDA, **O problema fundamental do conhecimento**, p. 316-317; UMBERTO ECO, **Tratado Geral de Semiótica**, p. XI.

Estabelecemos, capítulos antes, a premissa de que o direito, ao menos parcialmente, vincula-se a uma ontologia linguística.¹¹⁰⁸ Passamos a analisar o SIMPLES Nacional sob tal aspecto, para vislumbrar uma interessante realidade.

Sobre a linguagem jurídica, afirma KARL OLIVECRONA:

À sua origem, esta é a linguagem da magia. Conservou sua forma até o presente. Falamos como se criássemos efeitos invisíveis com simples palavras. Entretanto, seria errôneo, por esta razão, rejeitar essa linguagem, como se carecesse de sentido. Sua utilidade é evidente. [...]¹¹⁰⁹

Essa interessante visão é muito bem exposta por ALF ROSS, em sua obra “Tû-tû”.¹¹¹⁰ Ross narra um curioso caso de uma tribo das Ilhas Oasuli, no Pacífico Sul, que crê que, quando um determinado tabu é violado, surge o “tû-tû”, “[...] *uma espécie de força ou estigma perigoso* [...]” de que o infrator fica investido, e que implica na obrigação de passar por um ritual de purificação.¹¹¹¹ Afirma referido autor que se trata o “tû-tû” de “[...] *uma palavra sem significado* [...]”, um discurso “[...] *puramente destituído de sentido*.”¹¹¹² Na realidade, poder-se-ia prescindir da utilização da expressão em questão e afirmar, diretamente, por exemplo: “[...] *se uma pessoa ingeriu alimento do chefe, deverá ser submetida a uma cerimônia de purificação*.”¹¹¹³

Partindo dessa narrativa, o referido autor afirma: tal “[...] *alegoria refere-se a nós*.”¹¹¹⁴ Isso porque “*Trata-se da discussão sobre o uso de expressões tais como ‘direito subjetivo’ e ‘dever’, enfocadas de um novo ângulo. Porque nossas normas jurídicas estão, em grande medida, cunhadas numa terminologia de tipo ‘tû-tû’.*”¹¹¹⁵

E continua o autor:

[...] nossa terminologia e nossas idéias apresentam uma considerável semelhança estrutural com o pensamento mágico primitivo, com respeito à invocação de potências sobrenaturais, as quais, por sua vez, são convertidas em efeitos fáticos.¹¹¹⁶

As normas jurídicas que dizem respeito à *propriedade* podem, sem dúvida, ser expressas sem necessidade de empregar essa palavra. Em tal caso se

¹¹⁰⁸ Veja-se o item 1.2.1.3, *supra*.

¹¹⁰⁹ **Linguagem jurídica e realidade**, p. 66.

¹¹¹⁰ **Tû-Tû**, *passim*.

¹¹¹¹ *Ibid.*, p. 13-14.

¹¹¹² *Ibid.*, p. 14-15.

¹¹¹³ *Ibid.*, p. 18.

¹¹¹⁴ *Ibid.*, p. 28.

¹¹¹⁵ *Ibid.*, p. 28-29.

¹¹¹⁶ *Ibid.*, p. 32. Veja-se também: **Direito e Justiça**, p. 203-208.

haveria de formular um grande número de normas, que ligam diretamente a consequências jurídicas individuais com os fatos jurídicos individuais. [...] ¹¹¹⁷

Uma versão desse tipo seria, contudo, tão embaraçosa, que se tornaria praticamente inútil. [...] ¹¹¹⁸

No mesmo sentido, OLIVECRONA:

Desta maneira, a expressão “direito de propriedade” serve como um nexo entre dois conjuntos de regras: por um lado, as regras sobre a aquisição da propriedade; por outro, as regras penais e as regras a respeito de indenização de danos e prejuízos, etc., que se referem à situação na qual uma pessoa é proprietária de um objeto e outra faz algo com respeito a esse objeto.

Suponhamos agora que esse nexo fosse suprimido. O que aconteceria? As regras penais e as regras a respeito dos danos, etc., teriam que estar ligadas diretamente aos chamados títulos. Cada uma das regras da segunda classe teria que se referir a cada um dos títulos. É difícil imaginar qual seria o aspecto de um sistema de regras desse tipo; não há dúvida de que seria sumamente difícil de ser manejado.

A noção de direito de propriedade, ou melhor, esta expressão, quando é usada em conformidade com certas regras, desempenha, por assim dizer, o papel de um entroncamento ferroviário. Linhas que vêm em direções diferentes – as regras acerca da aquisição da propriedade – aqui convergem; do entroncamento partem em diferentes direções numerosas linhas – regras penais, regras a respeito dos danos, etc. Sem o entroncamento, seria necessário construir muitíssimas linhas diretas para conectar os pontos terminais de ambos os grupos. ¹¹¹⁹

Temos a sincera impressão de que o SIMPLES Nacional é uma expressão de tipo “tû-tû” no direito brasileiro. Isso porque tal nome, em si anêmico, semanticamente, engloba, na realidade, um plexo consideravelmente grande de normas jurídicas diversas entre si. Poderíamos expressar as normas jurídicas que dizem respeito ao SIMPLES Nacional sem utilizar tal expressão, mas seria tão grande e tão complexa a missão, que seria ela inútil. Utilizando um gráfico, baseado em um análogo utilizado por ROSS, teríamos a seguinte situação: ¹¹²⁰

¹¹¹⁷ ALF ROSS, **Tû-Tû**, p. 34. Veja-se também: **Direito...**, *op. cit.*, p. 203-208.

¹¹¹⁸ ALF ROSS, **Tû-Tû**, p. 35. Veja-se também: **Direito...**, *op. cit.*, p. 203-208.

¹¹¹⁹ **Linguagem jurídica e realidade**, p. 94-95.

¹¹²⁰ ALF ROSS, **Tû-Tû**, p. 37. No gráfico ora apresentado, “F₁” é o um fato, ligado à consequência “C₁”, e assim por diante.

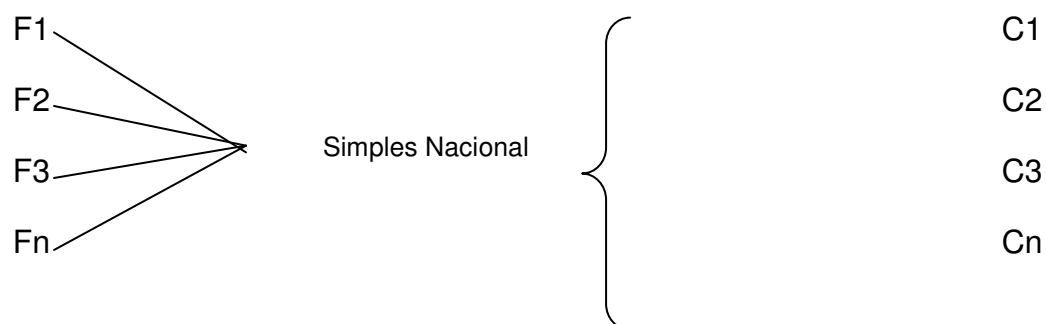


Ilustração 14 - Plexo normativo SIMPLES

O SIMPLES Nacional é, então, um plexo normativo com vistas à simplificação da aplicação de normas tributárias. E isso podemos notar tanto da previsão de seus arts. 12 e 13, acima transcritos, quanto de uma análise sistemática dos dispositivos que tratam da forma de recolhimento e destinação dos valores arrecadados.

Inicialmente, tais dispositivos afirmam que o SIMPLES é uma forma simplificada e unificada de recolhimento de oito tributos diversos. Posteriormente, determina o Estatuto, em seu artigo 18, a forma de cálculo do valor unificado referente ao recolhimento dos oito tributos em questão, com a previsão, no artigo 22, de repasse dos valores referentes aos demais entes federativos.¹¹²¹ Por fim, a LC n. 123/06 prevê, nas tabelas constantes de seus cinco anexos, o percentual que se refere a cada um dos tributos incluídos na sistemática. Vejamos como exemplo, a tabela do Anexo I de referida lei complementar:

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS
Até 120.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 120.000,01 a 240.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 240.000,01 a 360.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 360.000,01 a 480.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 480.000,01 a 600.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 600.000,01 a 720.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 720.000,01 a 840.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 840.000,01 a 960.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%

¹¹²¹ Veja-se a subseção 5.2.2, *supra*.

De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

Tabela 2 - Anexo I da LC n. 123/06

Veja-se, por exemplo, que uma empresa de pequeno porte que aufera receita bruta nos doze meses anteriores dentro da última faixa, recolherá 11,61% sobre o valor da receita bruta mensal. Contudo, tal percentual equivale à soma de alíquotas de sete tributos diversos, incidentes sobre a atividade do comércio. Por exemplo, 0,54% da receita bruta mensal corresponde ao pagamento do IRPJ, e 3,95%, ao pagamento de ICMS.

Pode-se vislumbrar, em tal hipótese, que a incidência da norma do SIMPLES Nacional equivale à incidência de seis normas tributárias diversas, ou, formalizando, teríamos, no caso da tabela do Anexo I o seguinte:

$$SN \equiv IRPJ . CSLL . COFINS . PIS/PASEP . CPP . ICMS$$

Ou, de outro modo:

$$SN \equiv Nj1 . Nj2 . Nj3 . Nj4 . Nj5 . Nj6$$

Na realidade, em tal exemplo, temos a incidência de seis normas jurídicas tributárias diversas. O valor decorrente da incidência de tais normas é recolhido através de um único documento, no mesmo momento, e tal pagamento dá quitação ao valor devido referente aos seis tributos, também no mesmo átimo.

Eis o primeiro aspecto da simplificação causada pela praticabilidade

tributária, no caso em tela: o recolhimento unificado de valores devidos pela incidência de diversas normas tributárias. Aprofundaremos alguns aspectos de tal simplificação, no capítulo seguinte; por hora, interessa-nos apenas vê-la como é, sem problematizá-la.

Há, ainda, uma segunda aplicação da praticabilidade tributária: a ficção tributária da ocorrência do critério material e da base de cálculo de alguns dos tributos incluídos na sistemática. Utilizando-se ainda o mesmo exemplo, vê-se que, “a priori”, o IRPJ passa a incidir quando a ME ou a EPPs auferir receita bruta – e não o lucro –, sendo tal materialidade sua base de cálculo, à qual se aplica a alíquota de 0,54%. O mesmo ocorre em relação a cada um dos seis tributos incluídos no recolhimento unificado e em cada uma das demais hipóteses de incidência do SIMPLES Nacional.¹¹²²

Isso corresponde a duas das formas de viabilização da praticabilidade apontadas por REGINA HELENA COSTA, atuando através de abstrações generalizantes, já mencionadas: as normas de simplificação – primeira atuação no caso do SIMPLES – e as ficções tributárias – segunda atuação.¹¹²³ E a referida autora classifica o SIMPLES, tão somente, como aplicação de normas de simplificação, mas, de qualquer modo, como uma adequada forma de aplicação da praticabilidade tributária.¹¹²⁴ Em suas palavras:

Indubitavelmente, a adoção de regimes especiais ou simplificados, regime único de arrecadação de impostos e contribuições, recolhimento unificado e centralizado com distribuição imediata dos recursos decorrentes, arrecadação, fiscalização e cobrança compartilhadas entre os entes federados, bem como cadastro nacional único de contribuintes, constitui expediente afinado às idéias de racionalidade, economicidade e eficiência, as quais, como visto, constituem sintomas de praticabilidade.¹¹²⁵

Também concorda com a natureza de norma simplificadora do SIMPLES RICARDO LOBO TORRES, que aduz:

No direito tributário brasileiro a tipificação e a quantificação têm encontrado o seu maior desenvolvimento nas temáticas da substituição tributária, do “Simplex”, da seletividade do IPI e da graduação dos riscos fiscais das contribuições sociais.

¹¹²² Analisaremos a validade de tal ficção jurídica existente no critério material e base de cálculo dos tributos incluídos no SIMPLES no capítulo posterior. Veja-se a seção 7.2, *infra*.

¹¹²³ REGINA HELENA COSTA, **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 159-162, 167-169, 170-175, *passim*. Veja-se a subseção 4.1.3, *supra*.

¹¹²⁴ REGINA HELENA COSTA, **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 262-266.

¹¹²⁵ *Ibid.*, p. 231.

[...]

No Brasil a simplificação fiscal por excelência veio com o sistema que recebeu o sugestivo apelido de *Simples*. Regulamentado pela Lei 9.317/96, o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte consistia no pagamento unificado de inúmeros tributos federais [...].

A lei Complementar 123, de 14/12/2006, criou o sistema de *Supersimples* ou *Simples Nacional*, estabelecendo normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Unificou, com ressalvas, a arrecadação [...] dos tributos [...].¹¹²⁶

MARINS e BERTOLDI também entendem tratar-se o SIMPLES de um regime que unifica a arrecadação de alguns tributos e oferecem a seguinte definição:

Regime especial de tributação por estimativa objetiva, constituído em microssistema tributário, material, formal e processual, que unifica a fiscalização, o lançamento e a arrecadação de determinados impostos e contribuições de competência da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, aplicável opcionalmente às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, com o escopo de atribuir a estes contribuintes tratamento fiscal diferenciado e favorecido, em caráter parcialmente substitutivo ao regime geral e compulsório.¹¹²⁷

Afinal, para os referidos autores, “[...] o *Simples Nacional* não é tributo novo, mas forma nova de arrecadar tributos velhos.”¹¹²⁸ ZELMO DENARI é da mesma opinião:

Em linhas gerais, o Simples consiste em um sistema que concentra, por meio de um só recolhimento, o pagamento de vários tributos, especialmente impostos e contribuições sociais, calculados sobre uma determinada receita bruta da empresa. Além de unificar o pagamento de diferentes tributos, o sistema simplifica, ou praticamente elimina, os regimes de apuração dos vários tributos reunidos no Simples: o recolhimento mensal, único, de um valor correspondente a um determinado percentual da receita bruta é suficiente para liquidar, ao mesmo tempo, todos os impostos e contribuições incluídos no Simples.¹¹²⁹

Também entendem assim RICARDO ALEXANDRE, LEONARDO FURTADO LOUBET, CAIRON RIBEIRO DOS SANTOS, DÉBORA SOTTO, JOSÉ CONSTANTINO DE BASTOS JUNIOR, SÉRGIO KARKACHE, FLÁVIA DE ALMEIDA VIVEIROS DE CASTRO, CÉSAR MAURÍCIO ZANLUCHI, GLAUCO LUBACHESKI DE AGUIAR, CÉSAR MAURÍCIO ZANLUCHI, PAULO CAMARGO TEDESCO, ANDRÉ GUSTAVO DE SENA XAVIER e, ao menos parecem fazê-lo,

¹¹²⁶ **Curso...**, *op. cit.*, p. 130.

¹¹²⁷ JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional: Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte** comentado, p. 68.

¹¹²⁸ *Ibid.*, p. 74.

¹¹²⁹ **Curso de Direito Tributário**, p. 340.

apesar de tal assertiva ter sido apenas por nós inferida em trabalho que não trata diretamente do tema, JOSÉ ANTONIO MINATEL, RODRIGO CARAMORI PETRY, MARCELO FRÓES DEL FIORENTINO e TÂNIA GURGEL.¹¹³⁰

E quantas normas jurídicas diferentes fazem parte do SIMPLES Nacional? Parece-nos que a contagem seria, em primeiro lugar, extremamente difícil, pois, como vimos, há, ao menos, doze diferentes formas de tributação encartadas em tal sistemática – incluído o caso do MEI –, que devem ser aplicadas às diferentes atividades da ME ou EPPs, devidamente destacadas, com as dezenas de exceções por exportação, substituição tributária, diferimento, isenções, tributação fixa, aumento de percentual de alíquota... Além disso, deve-se recordar que, em cada uma das tabelas, com diversas faixas de alíquotas diferentes – e cada uma delas dá ensejo a uma diferente norma jurídica –, há a previsão da incidência de diferentes tributos. Portanto, as normas jurídicas insertas na sistemática “simplificada” são muitas!

Ora, tal labor, certamente hercúleo, seria, de outro lado, imprestável para os fins do presente estudo e, além de tudo, descartável, pois o número de normas jurídicas modificar-se-á conforme haja modificação no texto da lei complementar, o que, como visto, tem-se dado com frequência anual. Isso não nos parece se coadunar com a finalidade científica que aqui pretendemos impor ao trabalho, bastando, para tanto, o reconhecimento de que a quantidade de normas jurídicas substituídas pela expressão “SIMPLES Nacional” é certamente gigantesca.

¹¹³⁰ RICARDO ALEXANDRE, **Direito Tributário Esquematizado**, p. 586; LEONARDO FURTADO LOUBET, *Disposições Preliminares Art. 1º e 2º*, in: HALLEY HENARES NETO, **Comentários à Lei do Supersimples**, p. 31; CAIRON RIBEIRO DOS SANTOS, *Manual do Simples dos tributos e contribuições*, in: AMADOR PAES DE ALMEIDA [Coord.], **Comentários...**, op. cit., p. 38; DÉBORA SOTTO, **Tributação da Microempresa (ME) e da Empresa de Pequeno Porte (EPP)**, p. 134-135; JOSÉ CONSTANTINO DE BASTOS JUNIOR, *Discriminação inconstitucional das empresas de serviço – lei 9.317/96 – “Simples”*, p. 195, apud DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, op. cit., p. 135; SERGIO KARKACHE, **Princípio do tratamento favorecido**: o direito das empresas de pequeno porte a uma carga tributária menor, p. 199, 240; FLÁVIA DE ALMEIDA VIVEIROS DE CASTRO, *O novo sistema legal das micro e pequenas empresas: primeiras impressões*, **RTFP**, n. 69, p. 103; GLAUCO LUBACHESKI DE AGUIAR, **Tributação extrafiscal e intervenção econômica**: uma análise concorrencial dos convênios interestaduais de ICMS e do Simples Nacional, p. 201-202; CÉSAR MAURÍCIO ZANLUCHI, **A tributação diferenciada como meio de positivar valores e princípios econômico-constitucionais**, p. 83-84; PAULO CAMARGO TEDESCO, *A inconstitucionalidade da irretratabilidade...*, op. cit., p. 108, 130; ANDRÉ GUSTAVO DE SENA XAVIER, **A ordem econômica...**, op. cit., p. 114; JOSÉ ANTONIO MINATEL, *Receita ou renda: definindo a base de cálculo do PIS/COFINS*, in: **Congresso do IBET IV: Tributação e processo**, p. 267; RODRIGO CARAMORI PETRY, *A contribuição previdenciária sobre a folha de salários e sua substituição por incidências adicionais sobre as receitas das atividades rurais*, **RDDT**, n. 142, p. 72; MARCELO FRÓES DEL FIORENTINO, *O Simples Nacional e as indevidas restrições às não-cumulatividades tributárias aplicáveis ao IPI e ao ICMS*, **RDDT**, n. 149, p. 27-35, *passim*. TÂNIA GURGEL, *Simples Nacional: um estudo de viabilidade*, **RTFP**, p. 257.

Temos a pretensão de que o presente trabalho, que não possui finalidade prática-contábil, tenha validade científica por tempo maior do que a simples modificação de um enunciado prescritivo na LC n. 123/06 permitiria. Para tanto, consideramos de bom alvitre uma análise de um exemplo médio de aplicação das normas da sistemática simplificada. Afinal, suas características básicas, como recordam MARINS e BERTOLDI, são: a) apuração e recolhimento mensal; b) alíquota determinada de acordo com a receita bruta anual; e c) incidência sobre a receita bruta mensal.¹¹³¹

Somente decompondo nosso objeto de estudo ser-nos-á possível reconhecer seu funcionamento sintático-semântico e os problemas daí decorrentes, do ponto de vista do cotejo com o texto constitucional. Afinal, como já o dissemos, todo conhecimento é redutor de complexidades...¹¹³² Eis o motivo pelo qual a expressão “SIMPLES Nacional” serve tão bem à redução de sua intrínseca complexidade normativa e se amolda tão bem às expressões de tipo “Tû-tû”, que mencionamos há pouco.

Já fixamos que o SIMPLES Nacional equivale à soma de normas jurídicas diversas. Utilizaremos, doravante, três exemplos básicos: o da tabela aplicável às atividades do comércio (tabela do Anexo I da LC n. 123/06), o da tabela aplicável às atividades industriais (tabela do Anexo II) e o da tabela aplicável aos serviços de tipo I a que nos referimos no capítulo anterior (tabela do Anexo III).

Com isso, é possível utilizar a rica metodologia da Regra-Matriz Normativa para uma análise da norma jurídica do SIMPLES Nacional.¹¹³³ Desde que ela equivale, logicamente, à soma das normas jurídicas tributárias de incidência dos tributos incluídos na sistemática, tal análise poder-se-ia dar de forma destacada, para cada um deles.

Por opção metodológica, que nos parece mais adequada para a compreensão geral de nosso objeto de estudo, analisaremos todas elas de forma conjunta, na próxima seção. Trata-se da aplicação do instrumental científico outorgado pela Regra-Matriz de Incidência ao conjunto de normas do SIMPLES Nacional. No próximo capítulo, analisaremos, de forma separada, cada um dos

¹¹³¹ JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simplex Nacional...**, *op. cit.*, p. 132.

¹¹³² Veja-se a subseção 1.1.2, *supra*.

¹¹³³ Sobre a Regra-Matriz Normativa, veja-se a seção 2.3, *supra*.

tributos incluídos na sistemática. Antes de tudo isso, estudaremos, a seguir, a estrutura da norma jurídica que determina a inclusão do contribuinte em tal sistemática diferenciada de recolhimento de tributos.

6.1.2.2 A norma de inclusão

No capítulo anterior, descrevemos sinteticamente os enunciados prescritivos acerca da forma de entrada dos contribuintes na sistemática simplificada de recolhimento de tributos chamada “SIMPLES Nacional”.¹¹³⁴ Convém, agora, analisarmos a estrutura da norma jurídica que determina tal entrada, e, para tanto, lançaremos mão do instrumental da Regra-Matriz Normativa, focada na norma primária dispositiva, limitando-nos à regra geral, sem análise da exceção com vigência temporal restrita da opção automática – art. 16, § 4º da LC n. 123/06.

Como visto, toda norma jurídica é formada por uma estrutura hipotético-condicional, uma hipótese, consistente na descrição de um fato do mundo do ser que, se ocorrido, implica um conseqüente que estabelece uma relação jurídica.¹¹³⁵ Ambos, hipótese e conseqüente, formados por quatro critérios: pessoal, material, espacial e temporal, utilizando o referencial da Regra-Matriz.

Iniciemos pela **hipótese**, e, nela, pelo seu critério pessoal. Compulsando-se os artigos 16 e 17 da LC n. 123/06, verificamos que podem ser incluídos no SIMPLES contribuintes com as seguintes características: a) que seja pessoa jurídica enquadrada na condição de micro ou de pequena empresa (art. 16); e b) que não se encontre numa das situações de vedação de opção (art. 17).

Veja-se que, para que se encontre o critério pessoal da hipótese normativa em questão, faz-se necessária a incidência de uma norma jurídica que lhe é prejudicial: a que determina o enquadramento da pessoa jurídica como micro ou pequena empresa. Ela terá a mesma estrutura, se analisada com o auxílio da Regra-Matriz Normativa e funda-se na interpretação dos enunciados prescritivos insertos nos artigos 3º e 4º da LC 123/06, que dispõem sobre os critérios objetivos e subjetivos para tanto; e, segundo MARINS e BERTOLDI, não preveem nenhuma formalidade específica, diferentemente da legislação anterior. Vê-se, no entanto,

¹¹³⁴ Veja-se o item 5.2.2.2, *supra*.

¹¹³⁵ Veja-se o item 1.2.1.2, *supra*.

que o artigo 72 do Estatuto exige que os micro e os pequenos empresários incluam na sua firma ou denominação expressões específicas que as identifiquem como tais, o que, parece-nos, é também exigência formal identificadora das beneficiárias das normas do Estatuto.

De qualquer modo, pode-se afirmar que o **critério pessoal** da hipótese da norma jurídica de inclusão no SIMPLES Nacional corresponde **à pessoa jurídica enquadrada como micro ou pequena empresa**. Aqui se recorda a ampla discussão acerca das vedações a tal enquadramento previstas nos artigos 3º, § 4º, e 17 da LC n. 123/06, já mencionada anteriormente.¹¹³⁶

Trata-se, quiçá, da matéria que foi objeto da maior celeuma doutrinária e jurisprudencial desde a sistemática anterior, do SIMPLES Federal, ou antes, com o antigo Estatuto de 1984.¹¹³⁷ Assim como as referidas leis ordinárias, a LC n. 123/06 prevê um rol de pessoas jurídicas às quais é vedada a inscrição como micro ou pequena empresa, e, conseqüentemente, a opção pela sistemática diferenciada tributária, no § 4º do art. 3º da lei.¹¹³⁸ E prevê também o caso de microempresas e empresas de pequeno porte que não podem optar pelo regime simplificado tributário, ainda que possam usufruir do restante do tratamento favorecido previsto no Estatuto, em seu art. 17, o mesmo ocorrendo em relação aos MEI, com a previsão do § 4º do art. 18-A.¹¹³⁹

São duas formas diferentes de vedação, como se vê.¹¹⁴⁰ No aspecto tributário, ambas redundam na vedação de opção pelo SIMPLES Nacional. MARINS e BERTOLDI classificam de forma interessante as vedações, em quatro espécies: a) por ramo de prestação de serviços; b) por tipo de produto; c) por modelo societário

¹¹³⁶ Veja-se o item 5.2.2.2, *supra*.

¹¹³⁷ Veja-se, nesse sentido, exemplificativamente: DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 47; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simplex Nacional...**, *op. cit.*, p. 111.

¹¹³⁸ Veja-se: ZELMO DENARI, **Curso...**, *op. cit.*, p. 343; ANTONIO BAPTISTA GONÇALVES, *Supersimples: o primeiro dos três Supers do governo*, **RTFP**, n. 75, p. 13-15; SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 241-243; RICARDO ALEXANDRE, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 590; JÚLIO CÉSAR CASARIN, *Definição de Microempresa...* *op. cit.*, p. 54; DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 79-80; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simplex Nacional...**, *op. cit.*, p. 43.

¹¹³⁹ SIDNEI BARJUD, *Das vedações ao Ingresso no Simplex Art. 17*, In: HALLEY HENARES NETO, **Comentários...**, *op. cit.*, p. 96-97; DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 83, 92-98; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simplex Nacional...**, *op. cit.*, p. 111.

¹¹⁴⁰ RICARDO ALEXANDRE, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 590; JÚLIO CÉSAR CASARIN, *Definição de Microempresa...* *op. cit.*, p. 54. O que MARINS e BERTOLDI consideram um tratamento assistemático. Cf. JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simplex Nacional...**, *op. cit.*, p. 112.

ou por sócio impedido; e d) por restrições no cadastro fiscal.¹¹⁴¹

A doutrina entende, majoritariamente, pela inconstitucionalidade da previsão. CAROLINE SAID DIAS, por exemplo, analisando dispositivo análogo da lei de regência do SIMPLES Federal, afirmou:

O artigo 150, II, da Constituição Federal é claro ao vedar à União, Estados e Municípios o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, diante deste normativo constitucional, a maioria das vedações encontradas na Lei 9.317 são absolutamente inconstitucionais.¹¹⁴²

Também o fizeram ROGÉRIO LIMA e SOARES FEITOSA, para quem as restrições ofendiam o princípio da razoabilidade, isonomia e capacidade contributiva.¹¹⁴³ Para MARCELO HARGER, trata-se de “[...] *inconstitucionalidade flagrante* [...]”, por ofensa ao art. 179 da CR/88 e à isonomia.¹¹⁴⁴ No mesmo sentido, CAIRON RIBEIRO DOS SANTOS, RICARDO ALEXANDRE e ZANLUCHI, mas, para este último, não de modo absoluto, pois, para ele, algumas restrições possuíam validade.¹¹⁴⁵ Já SIDNEI BARJUD faz críticas a tais previsões, mas com uma análise de cunho eminentemente político.¹¹⁴⁶ Para DÉBORA SOTTO, trata-se de algo “[...] *questionável, sob o ponto de vista da isonomia*.”¹¹⁴⁷ E MARY ELBE QUEIROZ, por sua vez, pontifica existir, na hipótese, lesão à isonomia.¹¹⁴⁸

Importa ressaltar que o tema foi objeto de análise pelo STF, na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1643, ajuizada pela Confederação Nacional das Profissões Liberais.¹¹⁴⁹

¹¹⁴¹ JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 112-114.

¹¹⁴² *Considerações sobre o Simples...*, *op. cit.*, p. 23.

¹¹⁴³ ROGÉRIO LIMA e SOARES FEITOSA, *A restrição legal ao ingresso da escola de ensino médio no SIMPLES: uma análise constitucional*, **RTFP**, n. 38, p. 127-131, *passim*.

¹¹⁴⁴ MARCELO HARGER, *O Simples e o princípio da isonomia*, **RTFP**, n. 40, p. 226.

¹¹⁴⁵ CAIRON RIBEIRO DOS SANTOS, *Manual do Simples...* *op. cit.*, p. 50; RICARDO ALEXANDRE, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 594; CÉSAR MAURÍCIO ZANLUCHI, **A tributação diferenciada...**, *op. cit.*, p. 87-88, 92-100, *passim*.

¹¹⁴⁶ SIDNEI BARJUD, *Das vedações ao Ingresso no Simples...*, *op. cit.*, p. 126-128.

¹¹⁴⁷ **Tributação...**, *op. cit.*, p. 84.

¹¹⁴⁸ MARY ELBE QUEIROZ, *Natureza Jurídica do Super Simples nacional e restrições da LC 123/06*, in: **Congresso Nacional de Estudos Tributários**, IV, 2007, São Paulo, dez. 2007. 22. DVD-ROM.

¹¹⁴⁹ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1643 (ADI 1643)**. Relator Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, julgado em 05/12/2002, publicado no DJ 14/03/2003. Veja-se: ROGÉRIO LIMA e SOARES FEITOSA, *A restrição legal...*, *op. cit.*, p. 123; CAROLINE SAID DIAS, *Considerações sobre o Simples...*, *op. cit.*, p. 24; MARCELO HARGER, *O Simples e o princípio da isonomia...*, *op. cit.*, p. 226-227; GLAUCO LUBACHESKI DE AGUIAR, **Tributação extrafiscal...**, *op. cit.*, p. 199; DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 86-87; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 119. De se notar que na vigência do atual Estatuto, tentou-se debater o tema através da ADI n. 3933-4, promovida pela Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito – CONTEC, que teve sua petição inicial indeferida por falta de legitimidade ativa da parte autora. Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal.

Para CAROLINE SAID DIAS, foi uma manifestação “[...] *deplorável* [...]”.¹¹⁵⁰

Para KARKACHE, o Judiciário, com tal decisão:

[...] reconheceu, assim, que o porte da empresa (segundo o montante de sua receita bruta) não é o único critério de “discrímen” admitido pela Constituição. Na verdade, a ponderação dos princípios constitucionais poderá estabelecer a supremacia de certos critérios sobre o porte [...]. Contudo, se a hipótese de vedação legal não guardar consonância com os princípios constitucionais, poderá estar estabelecendo discriminação indevida e ofensiva a estes princípios (na maioria dos casos, à isonomia).¹¹⁵¹

Recorda KARKACHE que o Superior Tribunal de Justiça – STJ analisou a matéria em algumas oportunidades.¹¹⁵²

Uma coisa é clara: a CR/88 outorgou competência para que o legislador infraconstitucional definisse o que seria considerado microempresa e empresa de pequeno porte (art. 179). Parece-nos que a liberdade do legislador para tal definição é considerável, salvo se se considerar que há um conceito implícito de ME e EPPs no texto constitucional, o que não nos parece existir. Desse modo, acreditamos lícito que a lei complementar, ao definir o que se enquadra como ME ou EPP, preveja o que não se enquadra. A definição positiva e negativa, em conjunto, dá-nos o conceito total de ME e EPP, que, no caso concreto, consegue-se com a leitura do art. 3º, “caput” e seus §§ 4º e 5º, como regra geral.

Agora, estipulada a definição de ME e EPP, não se poderia excluí-las, como regra, do tratamento favorecido, na área tributária, a que fazem jus, conforme a previsão do art. 170, IX, e 179 da CR/88, sob pena de malferir o Princípio da Igualdade Tributária – art. 150, II, da CR/88. Afinal, a contribuintes que se encontrem em situação equivalente – no caso, o enquadramento como ME ou EPP – não pode ser instituído tratamento diferenciado.

Nesse sentido, afirmam LIMA e FEITOSA:

Para ser titular do direito à simplificação das obrigações tributárias, podendo, assim, optar pelo Simples, a norma constitucional do art. 179 da

Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3933-4 (ADI 3933-4). Relator Min. Cezar Peluso, Decisão monocrática, julgado em 21/08/2007, publicado no DJ 24/08/2007. Referido aspecto também é objeto da ADI n. 3910-5, ajuizada pela Federação Brasileira de Associação de Fiscais de Tributos Estaduais – FEBRAFITE, ainda não julgada.

¹¹⁵⁰ *Considerações sobre o Simples...*, op. cit., p. 24.

¹¹⁵¹ **Princípio do Tratamento Favorecido...**, op. cit., p. 276.

¹¹⁵² *Ibid.*, p. 277. Veja-se, por exemplo, as decisões em Recurso Especial n. 831.959, 499.597, 553.343 e 611.471.

CF exigiu tão-somente que a pessoa jurídica optante seja microempresa ou empresa de pequeno porte.¹¹⁵³

ZANLUCHI e BASSOLI ressaltam a inpropriedade da restrição pela existência de débitos tributários:

Nesses casos, a União pode usar da prerrogativa legal de promover a Execução Fiscal (Lei 6830/80) e exigir os tributos nesse processo, sem, no entanto, tirar da empresa o direito constitucional ora em análise. Essa restrição é uma sanção política promovedora de exclusão de empresas momentaneamente em dificuldades. A consequência poderá ser a sucumbência desta atividade empresarial e, então, os princípios constitucionais da ordem econômica da livre concorrência, da geração de empregos, das oportunidades para o consumidor, do desenvolvimento social e especialmente da função social da empresa estarão comprometidos.¹¹⁵⁴

Para MARCELO HARGER, não poderia haver restrição quanto à área ou espécie de atividade, mas, tão somente, quanto à receita das empresas; no mesmo sentido pensam ZANLUCHI e BASSOLI.¹¹⁵⁵ Para DÉBORA SOTTO, além de o critério “atividade exercida” não ser idôneo para o *discrímen*, há ofensa à livre iniciativa e capacidade contributiva.¹¹⁵⁶

MARINS e BERTOLDI consideram que apenas os critérios de exclusão por modelo societário e sócio impedido, e a de restrição no cadastro fiscal correspondem a “[...] *alguma espécie de critério legal a justificar o tratamento excludente.*”¹¹⁵⁷ Já as distinções pelo tipo de serviço prestado ou produto vendido, para eles, são questionáveis.¹¹⁵⁸

Há, no entanto, uma ressalva: do ponto de vista semântico-pragmático, não se pode olvidar a possibilidade da extrafiscalidade da tributação. Veja-se, por exemplo, a vedação de inclusão no SIMPLES de empresas que produzam ou vendam produtos fumíferos, armas de fogo, explosivos e bebidas alcoólicas (art. 17, X, “a” e “b”, 1). Em casos tais, poderia a extrafiscalidade ser utilizada como contraponto à igualdade tributária, e nesse sentido parece ter sido o entendimento do STF na decisão antes mencionada.

¹¹⁵³ ROGÉRIO LIMA e SOARES FEITOSA, *A restrição legal...*, *op. cit.*, p. 125.

¹¹⁵⁴ CÉSAR MAURÍCIO ZANLUCHI e MARLENE KEMPFER BASSOLI, *A tributação diferenciada para pequenas empresas: mecanismo para positivar valores e princípios econômico-constitucionais*, **Argumentum**, vol. 6, p. 134.

¹¹⁵⁵ MARCELO HARGER, *O Simples e o princípio da isonomia...*, *op. cit.*, p. 226; CÉSAR MAURÍCIO ZANLUCHI e MARLENE KEMPFER BASSOLI, *A tributação diferenciada...*, *op. cit.*, p. 132.

¹¹⁵⁶ **Tributação...**, *op. cit.*, p. 84.

¹¹⁵⁷ **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 114.

¹¹⁵⁸ *Ibid.*, p. 116-120, *passim*.

A respeito disso, KARKACHE afirma:

O legislador complementar preocupou-se, em primeiro lugar, em não estender o tratamento a pequenas empresas integrantes de grupos, conglomerados ou organizações maiores. [...]

Em linhas gerais, os casos de vedação costumam prevenir que recebam tratamento favorecido e diferenciado: a) empresas aparentemente pequenas, mas integrantes de grupos econômicos maiores, nacionais ou estrangeiros; b) atividades econômicas próprias às grandes corporações, por necessidades econômicas ou jurídicas [...]; c) categorias ou ramos sujeitos a certas peculiaridades [...]; d) contribuintes em situação irregular ou infratores [...].¹¹⁵⁹

GLAUCO AGUIAR parece também pender para a aceitação de outras condições para o tratamento privilegiado:

De toda sorte, é intuitivo afirmar que a definição de ser uma empresa de micro ou pequeno porte, nos termos legais, depende da análise pura e simples da receita bruta auferida ao longo do ano-calendário. Por outro lado, assim caracterizada a empresa, seu ingresso neste ou naquele sistema simplificado depende, ainda, da observância de certas condições.¹¹⁶⁰

DÉBORA SOTTO concorda que a extrafiscalidade diminui o alcance do princípio da capacidade contributiva, mas ainda mantém um “*mínimo de eficácia*”, motivo pelo qual, “[...] *toda discriminação legal realizada para a persecução de finalidade extrafiscal, além de se mostrar razoável [...] deve necessariamente obedecer ao primado da proporcionalidade.*”¹¹⁶¹

Para MARINS e BERTOLDI, as distinções por tipo de serviço prestado ou produto vencido dão azo à “[...] *adoção de critério extrafiscal calçado na seletividade constitucional.*”¹¹⁶² Por isso, “[...] *esse tipo de vedação demanda cuidadosa análise quanto à sua compatibilidade constitucional, pois o legislador não está imune a esse controle material, do conteúdo do produto legislado.*”¹¹⁶³ Afinal, em face do Princípio da Isonomia e dos critérios estabelecidos constitucionalmente para o tratamento diferenciado, “*Qualquer tratamento desigual, portanto, não pode estar calçado tão-somente em distinção de atividade, mas na existência fática da diferença de capacidade contributiva que possa ensejar distinto tratamento.*”¹¹⁶⁴

A questão aqui, entendemos, refere-se aos limites da competência do

¹¹⁵⁹ **Princípio do Tratamento Favorecido**..., *op. cit.*, p. 242-243.

¹¹⁶⁰ **Tributação extrafiscal**..., *op. cit.*, p. 200.

¹¹⁶¹ **Tributação**..., *op. cit.*, p. 89.

¹¹⁶² **Simples Nacional**..., *op. cit.*, p. 115.

¹¹⁶³ *Ibid.*, p. 117.

¹¹⁶⁴ *Ibid.*, p. 119.

legislador para a estipulação de fins extrafiscais à tributação e à isonomia tributária. Em que pese parecer-nos que o “telos” constitucional, decorrente das previsões dos artigos 170, IX, e 179, como medidas autorizativas de extrafiscalidade tributária, sobrepõem-se normativamente a outras previsões teleológicas estipuladas em nível infraconstitucional, como o são os exemplos acima referidos, reconhecemos a abertura pragmática do tema, cuja discussão, caso a caso, sobre a validade constitucional das distinções realizadas ultrapassa os limites do presente trabalho.

Qual seria, então, o **critério material** da hipótese? Encontramo-lo na interpretação dos enunciados prescritivos do próprio artigo 16 da lei complementar sob estudo: é **realizar opção pelo SIMPLES**. Trata-se de manifestação de vontade da pessoa jurídica, realizada na forma regulamentada pelo Comitê Gestor do Simples Nacional, nos termos do “caput” do referido dispositivo.

O **critério espacial** não é previsto expressamente no texto da lei, pelo que se pode inferir que ele se identificaria com o âmbito de validade espacial da norma inserta através da lei complementar: **todo o território nacional**. Todavia, recordamos que a lei complementar concede amplos poderes ao CGSN para o estabelecimento de forma e condições para a realização da opção – e aqui não se discute se isso seria ou não constitucional.¹¹⁶⁵ E poderia ele estipular que tal opção deveria ser formalizada em alguns locais, por exemplo, nas delegacias da Receita Federal do Brasil, ou junto aos órgãos de cadastro municipais ou estaduais, por exemplo. Em tal caso, o critério espacial estaria limitado a tais órgãos públicos, únicos locais onde se poderia aventar ocorrência do fato previsto na hipótese normativa.¹¹⁶⁶ Nesse caso, verificaríamos – com o apoio de AMÉRICO MASSET LACOMBE, reiterado por JOSÉ ROBERTO VIEIRA –, a existência de uma “*coordenada específica de espaço*”, sendo o território nacional uma “*coordenada genérica*”.¹¹⁶⁷

Por fim, o **critério temporal** da hipótese normativa é **o mês de janeiro de cada ano**, na regra geral (art. 16, § 2º). Há outra norma, de exceção, para o caso das pessoas jurídicas que iniciarem suas atividades durante o ano, e, em tal caso, o critério temporal é demarcado por ato infralegal do CGSN (art. 16, § 3º).

¹¹⁶⁵ Sobre tal tema, veja-se o item 5.2.2.5, *supra*.

¹¹⁶⁶ Atualmente a Resolução CGSN n. 004/2007 prevê, em seu artigo 7º, que tal opção se dá através da *internet*. Com isso, pode-se confirmar que, ao menos por enquanto, o critério espacial da hipótese da norma de inclusão é mesmo *todo o território nacional*.

¹¹⁶⁷ AMÉRICO MASSET LACOMBE, **Imposto de Importação**, p. 23 e 49; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz de Incidência do IPI: texto e contexto**, p. 104.

Voltando-nos agora para o **consequente** normativo, que estipula uma relação jurídica, temos no **critério pessoal** um sujeito ativo e um sujeito passivo. Como **sujeitos passivos** têm-se **todos os entes federativos**, pois tanto a União, quanto Estados-membros, Distrito Federal e Municípios encontram-se vinculados em tal relação jurídica, como se verá. E, no outro polo da relação jurídica, como **sujeito ativo**, a **pessoa jurídica que realizou a opção**.

O **critério material** da relação jurídica prevista no consequente consiste na obrigação de os entes federativos incluírem a optante na sistemática tributária distinta, o que pode ser resumido como a seguinte obrigação de fazer, qual seja, “**deferir a opção pelo SIMPLES Nacional**”.

O **critério espacial** aqui se confunde com o âmbito de validade espacial da norma em questão, vale dizer, **todo o território nacional**.

Em conclusão, o **critério temporal**, na regra geral, é o **dia 1º de janeiro de cada ano** (art. 16, § 2º), momento a partir do qual produz efeitos a inclusão deferida. Na outra norma jurídica, das pessoas jurídicas cuja atividade se iniciou após janeiro de cada ano, o § 3º do mesmo dispositivo prevê como critério temporal **a data de início das atividades**.

Numa síntese conclusiva, pode-se enunciar a norma jurídica de inclusão na sistemática diferenciada sob análise da seguinte forma, com enfoque apenas na regra geral:

Hipótese: Dado o fato de uma pessoa jurídica enquadrada como micro ou pequena empresa realizar a opção pelo SIMPLES Nacional, em todo o território nacional, no mês de janeiro de cada ano;

Consequente: Deve ser a relação jurídica em que a União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios defiram a opção pelo SIMPLES Nacional realizada pela optante, em todo o território nacional, com efeitos a partir do dia 1º de janeiro de cada ano.

Como toda relação jurídica é assimétrica, conforme nos recorda PAULO DE BARROS CARVALHO, poder-se-iam inverter os polos aqui expostos sem qualquer prejuízo da realidade normativa.¹¹⁶⁸ Assim, seria possível afirmar que “a optante

¹¹⁶⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 540; **Curso de Direito Tributário**, p. 298; **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, p. 143-144.

tem o direito de ter sua opção deferida por todos os entes federativos”, relação conversa da anterior.¹¹⁶⁹

E aqui, quando utilizamos a expressão “SIMPLES Nacional”, referimo-nos ao plexo normativo a que aludimos no item anterior. Portanto, trata-se de um enunciado deveras simplificador da complexa realidade normativa existente no caso em tela, em que se poderia, de forma analítica, decompor tal expressão aglutinadora em consequentes diversos, tais como: “deve ser a relação jurídica em que a optante deverá recolher o IRPJ de forma presumida”; “deve ser a relação jurídica em que a União deverá cobrar a COFINS de forma presumida”; “deve ser a relação jurídica em que a optante se encontra proibida de retratar-se da opção”; ou ainda “deve ser a relação jurídica em que a optante está obrigada a informar o sobejamento do limite de receita bruta anual” *etc.*

O que nos interessa mais proximamente é o fato de que, ao incidir a norma de inclusão, passa a vigor a sistemática simplificada completa, com as consequências daí decorrentes. Aí, o plexo normativo do SIMPLES Nacional passa a incidir, vinculando todos os entes federativos e a optante em relações jurídicas calcadas na praticabilidade tributária.

Em conclusão, chegamos a uma **terceira aproximação** em relação ao nosso objeto de estudo: **o SIMPLES Nacional é um plexo de normas que determinam o recolhimento simplificado de oito tributos diversos, assim como implica na utilização de ficção tributária, na hipótese e no consequente das normas tributárias de incidência de tais tributos.** Se tal criação de norma tributária com fulcro na praticabilidade foi feita consoante as regras constitucionais atinentes, refletiremos no próximo capítulo. Doravante, interessa-nos a análise da Regra-Matriz da norma jurídica simplificadora, o que passamos a fazer.

¹¹⁶⁹ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 540. **Curso...**, *op. cit.*, p. 298; **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 143-144.

6.2 A REGRA-MATRIZ DO SIMPLES NACIONAL: APLICAÇÃO DA FICÇÃO TRIBUTÁRIA

6.2.1 A HIPÓTESE TRIBUTÁRIA

6.2.1.1 O critério pessoal

Ao incidir a norma jurídica de inclusão na sistemática diferenciada, passa a optante a sujeitar-se ao recolhimento conjunto, com a existência de ficções tributárias em relação aos oito tributos já mencionados.¹¹⁷⁰ A optante incluída na sistemática, como vimos, é a pessoa jurídica enquadrada como micro ou pequena empresa que realiza a opção.¹¹⁷¹

Examinemos analiticamente, neste momento, o **critério pessoal** da **hipótese** da norma especial sob estudo. Inicialmente, entendemos vital fornecer um conceito do termo “empresa”.

Economicamente, “empresa” pode ser definida como “[...] *uma combinação de elementos pessoais e reais, colocados em função de um resultado econômico, e realizada em vista de um intento especulativo de uma pessoa, que se chama empresário*”.¹¹⁷²

Diante do corte epistemológico antes proposto, no entanto, limitamo-nos a uma análise dogmática do direito.¹¹⁷³ Desse modo, interessa-nos, sobremaneira, a busca de um conceito jurídico de “empresa”.

Na linguagem natural, e mesmo no Direito, costuma-se utilizar o termo com significados diversos.¹¹⁷⁴ WALDÍRIO BULGARELLI, com acerto, pontifica:

[...] resente-se o Direito de um emprego uniforme, pois que a palavra “empresa” é utilizada com um variado número de significados – ora como organização, como vimos, ora como estabelecimento, ora como empresário, ora como instituição, o que, certamente, não contribui para a certeza e segurança características do ordenamento jurídico.¹¹⁷⁵

De qualquer forma, parece pacífico que, juridicamente, “empresa” é atividade exercida pelo empresário, ou seja, mero objeto, e não sujeito de

¹¹⁷⁰ Veja-se o item 5.2.2.3 e a subseção 6.1.1, *supra*.

¹¹⁷¹ Veja-se o item 6.1.1.2, *supra*.

¹¹⁷² RUBENS REQUIÃO, **Curso de Direito Comercial**, vol. 1, p. 50.

¹¹⁷³ Veja-se a subseção 1.1.2, *supra*.

¹¹⁷⁴ FÁBIO ULHOA COELHO, **Curso de Direito Comercial**, p. 63.

¹¹⁷⁵ WALDÍRIO BULGARELLI, **A teoria jurídica da empresa**, p. 9.

direito.¹¹⁷⁶ O conceito de empresário encontra-se no art. 966 do Código Civil, que dispõe: “Art. 966. *Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.*”

Com clareza, afirma RUBENS REQUIÃO, ser a organização da atividade essencial à caracterização de uma empresa:

O empresário, assim, *organiza* a sua atividade, coordenando os seus bens (capital) com o *trabalho* aliciado de outrem. Eis a *organização*. Essa organização, em si, o que é? Constitui apenas um complexo de bens e um conjunto de pessoal inativo. Esses elementos – bens e pessoal – não se juntam por si; é necessário que sobre eles, devidamente organizados, atue o empresário, dinamizando a organização, imprimindo-lhe atividade que levará à produção. [...] ¹¹⁷⁷

O conceito de empresário é gênero, em que se incluem o comerciante, o fabricante, o prestador de serviços etc.¹¹⁷⁸ O parágrafo único do art. 966 do Código Civil exclui da definição de empresário, no entanto, os exercentes de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, salvo se tal atividade constituir elemento da empresa.

ARNALDO RIZZARDO destaca as seguintes características da empresa: a) a habitualidade dos atos; b) o lucro; c) a realização de serviços por terceiros; d) a destinação da produção para o mercado; e e) a existência de risco.¹¹⁷⁹

No direito privado, trata-se de conceito de grande importância, mormente após ter o direito positivo brasileiro adotado a teoria italiana da empresa, em substituição à teoria francesa dos atos do comércio.¹¹⁸⁰ Isso ocorreu com o advento

¹¹⁷⁶ MARCELO M. BERTOLDI e MARCIA CARLA PEREIRA RIBEIRO, **Curso Avançado de Direito Comercial**, p. 50; FÁBIO ULHOA COELHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 63; FRAN MARTINS, **Curso de Direito Comercial**, p. 11; RUBENS REQUIÃO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 51, 60; WALDÍRIO BULGARELLI, **A teoria...**, *op. cit.* p. 125; AMADOR PAES DE ALMEIDA, *Livro I – A empresa no Direito Brasileiro*, in: *Id. Comentários ao Estatuto da microempresa e empresa de pequeno porte*, p. 11-12; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 36. De se ressaltar que há autores que querem classificar a empresa como sujeito de direito. Sobre o tema, veja-se: FRAN MARTINS, **Curso...**, *op. cit.*, p. 11; RUBENS REQUIÃO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 60; WALDÍRIO BULGARELLI, **A teoria...**, *op. cit.* p. 120-121. Há ainda quem defenda ser a empresa uma instituição, outros, um fato. Veja-se: WALDÍRIO BULGARELLI, **A teoria...**, *op. cit.* p. 116-123, *passim*.

¹¹⁷⁷ **Curso...**, *op. cit.*, p. 59.

¹¹⁷⁸ ARNALDO RIZZARDO, **Direito de Empresa**: Lei nº 10.406, de 10.01.2002, p. 10; AMADOR PAES DE ALMEIDA, *Livro I – A empresa no Direito Brasileiro...*, *op. cit.*, p. 12; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 36-37, *passim*.

¹¹⁷⁹ ARNALDO RIZZARDO, **Direito de Empresa...**, *op. cit.*, p. 18. Veja-se também: AMÉRICO LUÍS MARTINS DA SILVA, **A ordem constitucional econômica**, p. 1173-179; AMADOR PAES DE ALMEIDA, *Livro I – A empresa no Direito Brasileiro...*, *op. cit.*, p. 19.

¹¹⁸⁰ “No direito de tradição romanística, a que se filia o brasileiro, podem ser divisados dois sistemas de disciplina privada da economia: o francês [...] e o italiano [...]. O sistema francês antecede ao

da Lei Federal n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, o Código Civil vigente, o que era desde há muito reclamado pela doutrina especializada do Direito Comercial ou Empresarial.¹¹⁸¹

Não há dúvida de que a empresa é um fenômeno antigo.¹¹⁸² Afirmam-se que foi na Idade Média, especialmente nas cidades italianas, que floresceram as sociedades comerciais, tendo surgido, em 1409, em Gênova, a primeira sociedade por ações.¹¹⁸³ WALDÍRIO BULGARELLI, por sua vez, afirma que as empresas têm sua existência reconhecida pela Economia a partir da Revolução Industrial, e, no Direito, com o Código Comercial francês de 1807.¹¹⁸⁴ Sua importância, contemporaneamente, também é inegável.¹¹⁸⁵

No Direito brasileiro, uma empresa pode ser exercida por uma pessoa natural ou por uma pessoa jurídica, as sociedades empresárias.¹¹⁸⁶ Afirmam MARCELO BERTOLDI e MÁRCIA CARLA PEREIRA RIBEIRO:

A empresa – atividade exercida pelo empresário – não pressupõe a existência de uma sociedade, na medida em que esta atividade pode ser exercida por uma única pessoa física e não por um conjunto de pessoas reunidas em sociedade. Enquanto a sociedade é *sujeito de direito*, a empresa é *objeto de direito*, ou seja, a empresa, ao contrário da sociedade, não tem personalidade jurídica, não é pessoa jurídica.¹¹⁸⁷

Veja-se, portanto, que nem toda pessoa jurídica exerce uma empresa. Há pessoas jurídicas sem preponderância do interesse econômico, que o novo

italiano. Seu surgimento ocorre com a entrada em vigor do Código Mercantil napoleônico [...]. Já o sistema italiano surge depois de mais de um século, em 1942, quando é aprovado [...] o Codice Civile, diploma unificador da legislação peninsular de direito privado.” Cf. FÁBIO ULHOA COELHO, Curso..., op. cit., p. 12.

¹¹⁸¹ MARCELO M. BERTOLDI e MARCIA CARLA PEREIRA RIBEIRO, **Curso...**, op. cit., p. 25-30, *passim*; FÁBIO ULHOA COELHO, **Curso...**, op. cit., p. 25; FRAN MARTINS, **Curso...**, op. cit., p. 11, 19-20, 56-58; ARNALDO RIZZARDO, **Direito de Empresa...**, op. cit., p. 6-9; RUBENS REQUIÃO, **Curso...**, op. cit., p. 15; WALDÍRIO BULGARELLI, **A teoria...**, op. cit. p. 5, 221-235, *passim*; AMADOR PAES DE ALMEIDA, *Livro I – A empresa no Direito Brasileiro...*, op. cit., p. 3.

¹¹⁸² FRAN MARTINS, **Curso...**, op. cit., p. 67; ARNALDO RIZZARDO, **Direito de Empresa...**, op. cit., p. 4-5; WALDÍRIO BULGARELLI, **A teoria...**, op. cit. p. 10; AMADOR PAES DE ALMEIDA, *Livro I – A empresa no Direito Brasileiro...*, op. cit., p. 3.

¹¹⁸³ ARNALDO RIZZARDO, **Direito de Empresa...**, op. cit., p. 4-5.

¹¹⁸⁴ **A teoria...**, op. cit. p. 10.

¹¹⁸⁵ *Ibid.*, p. 2, 14, *passim*; AMADOR PAES DE ALMEIDA, *Livro I – A empresa no Direito Brasileiro...*, op. cit., p. 3, 6-7.

¹¹⁸⁶ FÁBIO ULHOA COELHO, **Curso...**, op. cit., p. 63; FRAN MARTINS, **Curso...**, op. cit., p. 11, 108; RUBENS REQUIÃO, **Curso...**, op. cit., p. 78; AMADOR PAES DE ALMEIDA, *Livro I – A empresa no Direito Brasileiro...*, op. cit., p. 12; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, op. cit., p. 38.

¹¹⁸⁷ MARCELO M. BERTOLDI e MARCIA CARLA PEREIRA RIBEIRO, **Curso...**, op. cit., p. 51.

Código Civil chama de “sociedades simples”.¹¹⁸⁸ Da mesma forma, nem toda empresa é uma pessoa jurídica, como visto.

Até aqui utilizamos o termo “empresa” sem maiores preocupações científicas. Mas, como resta claro, não é a empresa (atividade) que pode realizar atos jurídicos e, portanto, figurar como sujeito de direito numa norma jurídica. É o empresário que possui personalidade jurídica e pode ser incluído nos critérios pessoais da hipótese ou do consequente normativo.

Nesse sentido, afirma DÉBORA SOTTO:

Assim, em termos propriamente jurídicos, quem usufruirá o tratamento jurídico favorecido, ou diferenciado, não é a *empresa*, atividade econômica, mas sim o *empresário*, sujeito de direito que exerce a atividade econômica que se visa fomentar.¹¹⁸⁹

Nos critérios pessoais do SIMPLES Nacional, no entanto, não basta ser empresário: há que ser micro ou pequeno empresário. E não pode ser qualquer micro ou pequeno empresário: deve ser uma pessoa jurídica.¹¹⁹⁰ Com a Lei Complementar n. 128/2008, foi criada uma sistemática diferenciada para o empresário individual com receita bruta até determinado limite legal, o MEI, já referido, que não é nosso objeto de análise.¹¹⁹¹

O “caput” do art. 16 da LC n. 123/06 faz tais exigências. Ali se vê que, para optar pela sistemática distinta, há que ser “pessoa jurídica enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte.” O legislador, em sua linguagem técnica, utilizou a palavra empresa em seu sentido vulgar, significando uma qualificação do sujeito de direito “pessoa jurídica”, como “microempresária” ou “empresária de pequeno porte”.¹¹⁹² Podemos nos referir, portanto, à “sociedade microempresária” ou “sociedade empresária de pequeno porte”.

Quem o legislador assim qualificou, para fins de inclusão no SIMPLES, já foi visto anteriormente: a sociedade empresária devidamente registrada, com

¹¹⁸⁸ ARNALDO RIZZARDO, **Direito de Empresa...**, *op. cit.*, p. 28, 33; AMADOR PAES DE ALMEIDA, *Livro I – A empresa no Direito Brasileiro...*, *op. cit.*, p. 21; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 39.

¹¹⁸⁹ DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 51.

¹¹⁹⁰ Nesse sentido, veja-se: DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 76.

¹¹⁹¹ Veja-se as subseções 5.2.2 e 6.1.1, *supra*.

¹¹⁹² “A linguagem do legislador é uma linguagem técnica, o que significa dizer que se assenta no discurso natural, mas aproveita em quantidade considerável palavras e expressões de cunho determinado, pertinentes ao domínio das comunicações científicas.” Cf. PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 4.

receita bruta anual não superior a determinado limite, para ser considerada microempresária, e deste até outro limite, para a qualificação como empresária de pequeno porte, na forma do artigo 3º, com as exceções de seu § 4º e do artigo 17 da LC n. 123/06.¹¹⁹³ Mas isso não basta: deve ter havido ainda o deferimento da opção, momento lógico e cronologicamente anterior à aplicação dessa forma de praticabilidade tributária.

Poderia o legislador ter utilizado outro critério, que não o do montante de receita bruta? Como recorda AMÉRICO LUIZ MARTINS DA SILVA, tal distinção “[...] *pode ser feita por diversos critérios, como o número de empregados, faturamento anual, tamanho das instalações e tipo de organização administrativa.*”¹¹⁹⁴ SÉRGIO KARKACHE e FLÁVIA VIVEIROS DE CASTRO recordam que há diversos meios de definição utilizados no direito alienígena.¹¹⁹⁵ Já para ANDRÉ RAMOS TAVARES e ANDRÉ GUSTAVO DE SENA XAVIER, a receita bruta anual é o único critério permitido constitucionalmente para tal conceituação, pelo legislador infraconstitucional, em face do que dispõe o artigo 47 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT.¹¹⁹⁶ Reza o referido artigo:

Art. 47. Na liquidação dos débitos, inclusive suas renegociações e composições posteriores, ainda que ajuizados, decorrentes de quaisquer empréstimos concedidos por bancos e por instituições financeiras, não existirá correção monetária desde que o empréstimo tenha sido concedido:

I - aos micro e pequenos empresários ou seus estabelecimentos no período de 28 de fevereiro de 1986 a 28 de fevereiro de 1987;

II - ao mini, pequenos e médios produtores rurais no período de 28 de fevereiro de 1986 a 31 de dezembro de 1987, desde que relativos a crédito rural.

§ 1º - Consideram-se, para efeito deste artigo, microempresas as pessoas jurídicas e as firmas individuais com receitas anuais de até dez mil Obrigações do Tesouro Nacional, e pequenas empresas as pessoas jurídicas e as firmas individuais com receita anual de até vinte e cinco mil Obrigações do Tesouro Nacional.

Forte o argumento. Não há dúvida, outrossim, quanto à pertinência da distinção com base na receita bruta, que, como recorda SOTTO, é “[...] *critério discriminante isonômico, porque revela pertinência lógica com o tratamento*

¹¹⁹³ Veja-se a subseção 5.2.2 e o item 6.1.1.2, *supra*.

¹¹⁹⁴ AMÉRICO LUIZ MARTINS DA SILVA, **A ordem...**, *op. cit.*, p. 183.

¹¹⁹⁵ SÉRGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 24, 200; FLÁVIA DE ALMEIDA VIVEIROS DE CASTRO, **O novo sistema...**, *op. cit.*, p. 102-103.

¹¹⁹⁶ ANDRÉ RAMOS TAVARES, **Direito Constitucional Econômico**, p. 220-221; ANDRÉ GUSTAVO DE SENA XAVIER, **A ordem econômica...**, *op. cit.*, p. 99-100. Veja-se também: DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 58.

privilegiado imposto pelo Texto Constitucional.”¹¹⁹⁷ No entanto, não consideramos existir vedação para que o legislador se utilize de critério outro, não havendo qualquer vinculação com o referido dispositivo do ADCT, que, sobre ser norma transitória, dispõe que a definição ali realizada é somente “para efeito deste artigo”.

Devemos, ainda, mencionar que, diferentemente da previsão do direito privado, o legislador complementar equiparou as sociedades simples às sociedades empresárias, para fins de inclusão no SIMPLES, no bojo do Estatuto das MEs e EPPs.¹¹⁹⁸ Equiparou como regra, mas criou amplas exceções no artigo 17 da lei, no que se refere ao tratamento tributário diferenciado e favorecido.¹¹⁹⁹ Nesse ponto, têm-se duas opções excludentes: a) a equiparação de sociedades simples às empresárias é inconstitucional, por conta de a CR/88 fazer menção apenas a “empresas” para o tratamento favorecido, e, nos termos do artigo 110 do CTN, a lei tributária não poderia ter modificado o conceito previsto no Código Civil; ou b) a equiparação realizada é constitucional – seja por uma interpretação ampla da norma de competência constitucional para a criação do regime simplificado, seja pela inaplicabilidade do artigo 110 do CTN, ou sua derrogação por lei de mesma hierarquia –, e seria inconstitucional, por afronta à isonomia tributária a distinção entre sociedades simples que podem e as que não podem optar pelo SIMPLES Nacional, salvo se houver, no plano semântico-pragmático, finalidade extrafiscal que se amolde aos limites constitucionais. SOTTO, por exemplo, defende esta interpretação.¹²⁰⁰

Parece-nos que a segunda exegese é a mais consentânea com nosso direito positivo, pois a vedação do CTN não se poderia sobrepor a norma de mesma hierarquia. Nesse caso, a distinção realizada é, “a priori”, inconstitucional, em face da norma inserta no artigo 150, II, da CR/88, ressalvada a análise, caso a caso, no âmbito semântico-pragmático da extrafiscalidade, detalhamento este que ultrapassa

¹¹⁹⁷ **Tributação...**, *op. cit.*, p. 57.

¹¹⁹⁸ “Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso [...]”

¹¹⁹⁹ “Art. 17. [...]”

XI – que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios; [...]”

¹²⁰⁰ **Tributação...**, *op. cit.*, p. 90.

os limites do presente trabalho.¹²⁰¹

Convém ressaltar que a mesma discussão se poderia dar sobre a inicial vedação do empresário individual – que pode ser considerado micro ou pequeno empresário, nos termos do artigo 3º da LC n. 123/06 – optar pelo SIMPLES Nacional, eis que o artigo 16 permite a sistemática apenas às pessoas jurídicas. Com a Lei Complementar n. 128/08, que modificou o Estatuto da ME e EPP, prevendo um tratamento tributário favorecido específico ao MEI, a situação foi parcialmente resolvida, porquanto o empresário individual com receita bruta superior ao limite previsto na lei para seu enquadramento com MEI, fica sem a possibilidade de opção pelo SIMPLES, em qualquer de suas vertentes.

Em conclusão, o critério pessoal das normas jurídicas incluídas no SIMPLES Nacional, numa análise geral, é **“as sociedades microempresárias ou empresárias de pequeno porte com opção pelo SIMPLES Nacional deferida.”**

Vê-se, no caso, a relevância do critério pessoal da hipótese normativa: não é qualquer sujeito de direito que pode realizar o ato jurídico que dará ensejo à relação jurídica prescrita pela norma simplificadora sob análise, mas, tão somente, a que se subsumir à descrição acima realizada.

6.2.1.2 O critério material

O **critério material** da hipótese é, pela previsão do artigo 18 da LC n. 123/06, **“auferir receita bruta”**.

Auferir é “[...] *ter resultados; conseguir, obter, colher.*”¹²⁰² Pode-se utilizar tal verbo bem como seus sinônimos, mas o sentido da descrição normativa, ainda que implicitamente, é esse. E nem poderia ser diferente, pois, como obtempera PAULO AYRES BARRETO, ao tratar do critério material do imposto sobre a renda, de conteúdo semântico semelhante ao ora analisado:

Dessarte, à expressão “renda e proventos de qualquer natureza” deve se associar, necessariamente, o verbo “auferir”. Não se nos afigura possível, em face de tais princípios [pessoalidade, generalidade, progressividade e capacidade contributiva], imaginar a conexão de outro verbo, como, v.g.,

¹²⁰¹ Veja-se a subseção 2.3.2, *supra*.

¹²⁰² ANTÔNIO HOUAISS, MAURO DE SALLES VILLAR e FRANCISCO MANOEL DE MELLO FRANCO, **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**, p. 221.

“pagar” a tal expressão. Exegese desse jaez briga com os princípios maiores que norteiam a tributação em nosso País, notadamente o princípio da capacidade contributiva.¹²⁰³

E o termo “receita”? Trata-se de palavra que guarda similitude com outros, tais como “renda”, “faturamento”, “lucro” etc. Apenas similitude, pois a doutrina os distingue com acuidade.¹²⁰⁴

Acerca do conceito de “renda” há extensa discussão doutrinária.¹²⁰⁵ Por exemplo, EDUARDO PUGLIESE PINCELLI recorda a discussão acerca do sentido da palavra “renda”, que possui, entre as suas acepções, a ideia de renda-produto bruto, que equivale à noção de receita ou ganho bruto; renda-produto líquido, que é o ganho líquido (a receita bruta menos as despesas utilizadas para o seu ganho); e renda-acrécimo patrimonial, que decorre “[...] *de fontes de produção permanentes ou eventuais, considerando-se determinado período.*”¹²⁰⁶

PAULO DE BARROS CARVALHO, após analisar as três correntes sobre o conceito de “renda”, afirma que prevalece no Direito brasileiro a terceira, ou seja, a

[...] “teoria do acréscimo patrimonial”, onde “renda” é todo ingresso líquido, em bens materiais, imateriais ou serviços avaliáveis em dinheiro, periódico, transitório ou acidental, de caráter oneroso ou gratuito, que importe um incremento líquido do patrimônio de determinado indivíduo, em certo período de tempo.¹²⁰⁷

JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES, que considera que o conceito de renda encontra-se pressuposto no texto constitucional, trouxe o que afirma ser o conteúdo

¹²⁰³ PAULO AYRES BARRETO, **Imposto sobre a renda e preços de transferência**, p. 67.

¹²⁰⁴ Como assevera AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, “*Antes de qualquer análise, devemos ter em mente que ‘receita’ é uma palavra e que as palavras são signos.*” AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, *Tributação sobre a receita: definição do conceito de ‘receita’ para fins de incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS*, in: **Congresso do IBET, IV: Tributação e processo**, p. 112.

¹²⁰⁵ Por exemplo, veja-se: JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES, **Imposto sobre a renda**: pressupostos constitucionais, *passim*; MARY ELBE QUEIROZ, *Apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL: a desconsideração de 100% dos custos e despesas. Obrigatoriedade do arbitramento do lucro*, in: **Congresso do IBET, III: Interpretação e Estado de Direito**, p. 613-658; HUMBERTO ÁVILA, **Sistema Constitucional Tributário**, p. 375-376; EDUARDO PUGLIESE PINCELLI, *A definição de renda e proventos de qualquer natureza a partir da Constituição da República de 1988 e sua influência na leitura do CTN e na sistemática geral de tributação dos não-residentes*, in: **Congresso do IBET III...**, *op. cit.*, p. 142-144; AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, *Tributação sobre a receita: definição do conceito de ‘receita’...*, *op. cit.*, p. 116-117; FERNANDO AURÉLIO ZILVETI, *Renda, tipo e linguagem*, in: **Congresso do IBET, IV: Tributação e processo**, p. 195-220; JOSÉ ANTONIO MINATEL, *Receita ou renda...*, *op. cit.*, p. 253-271; LUÍS CÉSAR DE SOUZA QUEIROZ, **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**: requisitos para uma tributação constitucional, p. 252-305, *passim*; JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, *Imposto de renda e capacidade contributiva* (Lei 7.713/88 e 8.134/90), **RDT**, n. 57, p. 68; ROBERTO QUIROGA MOSQUERA, **Renda e proventos de qualquer natureza**: o imposto e o conceito constitucional, p. 71-119, *passim*.

¹²⁰⁶ EDUARDO PUGLIESE PINCELLI, *A definição de renda...*, *op. cit.*, p. 142-144.

¹²⁰⁷ **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 599.

semântico mínimo do conceito constitucional de renda, já clássico: “[...] (i) saldo positivo resultante do (ii) confronto entre (ii.a) certas entradas e (ii.b) certas saídas, ocorridas ao longo de um dado (iii) período.”¹²⁰⁸

JOÃO FRANCISCO BIANCO recorda que o “[...] imposto de renda, de competência da União, é exemplo de tributo que incide sobre uma materialidade – renda e proventos de qualquer natureza – que não é definida pelo direito privado e, portanto, comporta um certo grau de indeterminação.”¹²⁰⁹

Também para REGINA HELENA COSTA, o conceito de renda encontra-se no texto constitucional, e significa “[...] acréscimo patrimonial, riqueza nova, que vem se incorporar a patrimônio preexistente, num determinado período de tempo. Constitui sempre um plus, não apenas algo que venha substituir uma perda no patrimônio do contribuinte.”¹²¹⁰ No mesmo sentido, exemplificativamente, HUGO DE BRITO MACHADO e MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO.¹²¹¹

E em tal discussão, sempre se acaba por analisar a noção de “lucro”.¹²¹² Um bom conceito é trazido por MARY ELBE QUEIROZ, que ora transcrevemos:

O “lucro” é o resultado positivo apurado pela pessoa jurídica na exploração de suas atividades econômicas após a dedução das receitas percebidas pelas empresas dos custos e despesas por ela efetuadas para obter tais valores, abrangendo a pluralidade dos rendimentos da unidade econômica explorada.¹²¹³

Desse modo, a renda, quando se refere à acréscimo patrimonial de uma pessoa jurídica, é denominada ‘lucro’. Nesses termos, o ‘lucro’ nada mais é do que a renda de uma pessoa jurídica.”¹²¹⁴

Como visto, a riqueza utilizada para a incidência da norma simplificadora sob análise é a “receita bruta”. A doutrina afasta-a com facilidade das noções de

¹²⁰⁸ **Imposto sobre a renda...**, op. cit., p. 179.

¹²⁰⁹ *Imposto de Renda da Pessoa Jurídica: uma visão geral*, in: EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, FERNANDO AURÉLIO ZILVETI e ROBERTO QUIROGA MOSQUERA, **Tributação das Empresas**, p. 318.

¹²¹⁰ **Curso...**, op. cit., p. 340.

¹²¹¹ HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso...**, op. cit., p. 290; MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO, *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*, in: Id.; MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ, **Curso...**, op. cit., p. 224.

¹²¹² Veja-se, como exemplos: MARY ELBE QUEIROZ, *Apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL...*, op. cit., p. 621; HUMBERTO ÁVILA, **Sistema...**, op. cit., p. 375-376; AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, *Tributação sobre a receita: definição do conceito de ‘receita’...*, op. cit., p. 117; FABIANA DEL PADRE TOMÉ, **Contribuições para a Seguridade...**, op. cit., p. 111-112.

¹²¹³ *Apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL...*, op. cit., p. 621; JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES, **Imposto sobre a renda...**, op. cit., p. 177-178.

¹²¹⁴ AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, *Tributação sobre a receita: definição do conceito de ‘receita’...*, op. cit., p. 117.

“renda” e “lucro”, visto que esses termos exigem o cotejo de entradas e saídas durante um determinado período, com efetivo acréscimo patrimonial ou resultado positivo, como visto. Nesse sentido, pontifica JOSÉ ANTONIO MINATEL:

[...] *receita e lucro/renda* são signos comunicativos de diferentes realidades, quer quanto ao *conteúdo material* que representam, quer quanto ao *critério temporal* para sua aferição. Enquanto o conteúdo material que representa a *receita* pode ser aferido na concreção de cada negócio jurídico isolado (instantâneo), e corresponde ao *ingresso* pelo recebimento do valor que remunera esforço ou atividade [...], o conteúdo material que identifica a *renda* das pessoas jurídicas – *lucro* – só pode ser extraído ao término de um determinado período de tempo (compassado, periódico), pelo necessário confronto de uma multiplicidade de eventos revelados por negócios jurídicos de conteúdos individuais antagônicos (receitas e custos).¹²¹⁵

E, como recorda AURORA CARVALHO:

[...] o conceito de ‘renda’ e ‘lucro’ abrange o conceito de ‘receita’, pois para auferir ‘renda’ é preciso ter ‘receita’, mas o inverso não é verdadeiro, porque dentro de determinado espaço de tempo uma pessoa jurídica pode ter vários ingressos (receitas), mas o número de suas despesas ser muito maior, neste caso, haverá ‘receita’, mas não existirá ‘renda’.¹²¹⁶

Já sua distinção em relação a “faturamento” é mais sutil. “Faturamento” também é expressão bastante discutida, até mesmo pelas modificações legais que buscavam alargar seu conceito, o que foi amplamente rechaçado pela doutrina.¹²¹⁷

Recordamos a noção trazida por JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES:

“Faturamento” é noção descompromissada com qualquer resultado comparativo. “Faturamento” é mero ingresso; é a soma dos valores das faturas; é a grandeza do conjunto de ingressos decorrentes do conjunto de faturas emitidas.

[...] basta, no entanto, concluirmos que a expressão “faturamento”, utilizada pelo art. 195, I, da Constituição, refere-se a ingressos, de forma descompromissada em relação à noção de resultado (positivo ou negativo), o que já é suficiente para estremá-la da idéia de renda.¹²¹⁸

Pois bem. Auferir receita bruta é critério material de conteúdo semântico

¹²¹⁵ JOSÉ ANTONIO MINATEL, *Conceito de receita e implicações tributárias*, in: **Congresso do IBET, II: Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**, p. 756.

¹²¹⁶ *Tributação sobre a receita: definição do conceito de ‘receita’...*, *op. cit.*, p. 117.

¹²¹⁷ Veja-se, como exemplos: FABIANA DEL PADRE TOMÉ, **Contribuições para a Seguridade...**, *op. cit.*, p. 109-111; OCTAVIO CAMPOS FISCHER, **A Contribuição ao PIS**, p. 158-159; HUMBERTO ÁVILA, **Sistema...**, *op. cit.*, p. 375-376; JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES, **Imposto sobre a renda...**, *op. cit.*, p. 177-178; AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, *Tributação sobre a receita: definição do conceito de ‘receita’...*, *op. cit.*, p. 117.

¹²¹⁸ **Imposto sobre a renda...**, *op. cit.*, p. 177-178. Veja-se também: OCTAVIO CAMPOS FISCHER, **A Contribuição ao PIS**, p. 132-133; EDVALDO BRITO, *I – COFINS e PIS/PASEP: conceito de faturamento e de receita bruta* II – CPMF: questionamentos jurídicos, **RDDT**, n. 43, p. 33-64; FREDERICO DE MOURA THEÓPHILO, **A contribuição para o PIS**, p. 44-46; RODRIGO CARAMORI PETRY, *A COFINS e a tributação sobre as receitas das instituições financeiras*, **RDDT**, n. 145, p. 117-119; SÓLON SEHN, *Não incidência do PIS/Pasep e da COFINS sobre reembolsos e indenizações*, **RDDT**, n. 162, p. 60-63.

aproximado ao previsto na legislação infraconstitucional para os casos da COFINS e do PIS que, como recorda FERNANDO BICCA MACHADO, é “[...] *auferir receitas* [...]”, mas que, em tais tributos, inclui “[...] *o total de receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante a atividade exercida e/ou a classificação contábil adotadas para essas receitas.*”¹²¹⁹ Este é o teor dos artigos 2º e 3º da Lei Federal n. 9.718, de 27 de novembro de 1998, e ressaltamos que não discutimos aqui a constitucionalidade de tal previsão, que não é objeto de nosso estudo.¹²²⁰

No mesmo sentido, posicionam-se AURORA CARVALHO e JOSÉ ANTONIO MINATEL.¹²²¹ Este último autor assim define “receita”:

[o] ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo, proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício de atividade empresarial, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias, pela prestação de serviços, assim como pela remuneração de investimentos ou pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos a terceiros, aferido instantaneamente pela contraprestação que remunera cada um desses eventos.¹²²²

E afirma o referido autor, ao tratar do conceito de “receita” que estaria pressuposto constitucionalmente:

No caso da receita, valorizou o constituinte a perspectiva dos negócios jurídicos que evidencia a capacidade econômica revelada pelo ingresso

¹²¹⁹ FERNANDO BICCA MACHADO, *A sistemática da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, RDT-APET*, n. 6, p. 51-52. Veja-se também: OCTAVIO CAMPOS FISCHER, **A Contribuição ao PIS**, p. 137.

¹²²⁰ “Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.” e “Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. § 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. § 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta: I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário; II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente. V - a receita decorrente da transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.” Sobre o tema de sua possível inconstitucionalidade, veja-se, por exemplo: OCTAVIO CAMPOS FISCHER, **A Contribuição ao PIS**, p. 157-158. Veja-se também as decisões do STF nos RE n. 346.084-6/PR, 390.840-5/MG, 357.950-9/RS e 358.273-9/RS e as Leis Federais n. 10.637/02 e 10.833/03.

¹²²¹ AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, *Tributação sobre a receita: definição do conceito de ‘receita’...*, op. cit., p. 121; JOSÉ ANTONIO MINATEL, *Compensação de créditos de PIS/COFINS não-cumulativo, inter regimes*, in: **Congresso do IBET, III...**, op. cit., p. 344; *Receita ou renda...*, op. cit., p. 253-271.

¹²²² *Id.*, *Ibid.*, Veja-se também: JOSÉ ANTONIO MINATEL, *Receita ou renda...*, op. cit., p. 263.

financeiro apurado de forma isolada e instantânea em cada evento, sem necessidade de qualquer confronto com outras operações, [...].¹²²³

Também AURORA CARVALHO distingue “receita” e “faturamento”, pois enquanto esta equivale aos “[...] *ingressos relativos à venda de mercadorias e prestação de serviços*”, aquela designa “*todas as entradas de recursos financeiros*.”¹²²⁴

BARROS CARVALHO também distingue ambos os conceitos. Para ele, “[...] *faturamento é signo que representa o ingresso bruto de recursos externos, provenientes de operações de vendas a prazo ou à vista, de mercadorias, produtos ou serviços, tanto no mercado interno como no exterior*.”¹²²⁵ Enfim, a “[...] *fatura é documento; faturamento é atividade que se exprime em valores pecuniários*.”¹²²⁶

Para o autor, da mesma forma que os anteriores já analisados, “[...] *‘receita’ é gênero, susceptível de ser dividido em subclasses [...]*”, do qual o faturamento é “*exemplo típico*.”¹²²⁷ E a receita bruta

[...] além de abranger o faturamento (valores percebidos em decorrência de comercialização de mercadorias ou da prestação de serviços), incorpora também todas as outras receitas da pessoa jurídica, tais como aluguéis, juros, correção monetária, *royalties*, dividendos, etc. São fatos completamente distintos e inconfundíveis.¹²²⁸

Uma questão de grande importância, que merece realce, é a de que nem toda entrada financeira equivale à receita: esta é espécie daquela, pois, para que exista receita, “[...] *o ingresso de dinheiro deve integrar o patrimônio de quem a auferiu, havendo alteração de riqueza*.”¹²²⁹

FISCHER faz interessante análise sobre o tema, a que remetemos o leitor que pretenda um maior aprofundamento sobre a distinção entre “receita” e “faturamento”.¹²³⁰ Para o referido autor, após a Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998, os conceitos identificam-se.¹²³¹

RODRIGO CARAMORI PETRY, por sua vez, afirma:

¹²²³ JOSÉ ANTONIO MINATEL, *Conceito de receita e implicações tributárias...*, op. cit., p. 753. Veja-se também: *Receita ou renda...*, op. cit., p. 253-271.

¹²²⁴ *Tributação sobre a receita: definição do conceito de ‘receita’...*, op. cit., p. 117-118.

¹²²⁵ **Direito Tributário, linguagem...**, op. cit., p. 724.

¹²²⁶ *Ibid.*, p. 724.

¹²²⁷ *Ibid.*, p. 727.

¹²²⁸ *Ibid.*, p. 726.

¹²²⁹ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário, linguagem...**, op. cit., p. 729. Veja-se também:

SÓLON SEHN, *Não incidência do PIS/Pasep e da COFINS...*, op. cit., p. 61.

¹²³⁰ **A Contribuição ao PIS**, p. 155-165, *passim*.

¹²³¹ *Ibid.*, p. 165.

Primeiramente, observamos que a expressão “a receita ou o faturamento”, inserida na alínea “b” do inciso I, do art. 195, possui caráter disjuntivo, ou seja, permite a incidência da contribuição apenas de forma alternativa: a COFINS pode incidir sobre uma ou sobre a outra materialidade.

[...] a nosso ver, não se sustenta o raciocínio pelo qual o uso da expressão “a receita ou o faturamento” na norma de competência da COFINS (art. 195, I, “b”) teria constitucionalizado uma pretensa identidade entre os conceitos de “faturamento” e de “receita”. [...] ¹²³²

E há conceitos jurídicos que diferenciam ambas as realidades, que, segundo PETRY, foram albergados pela Constituição de 1988, em sua redação original. ¹²³³

De qualquer forma, como uma ideia geral, o conceito de “receita bruta” está ligada à noção de “toda e qualquer entrada definitiva advinda do exercício da atividade empresarial”, como gênero, enquanto o faturamento lhe é espécie, sendo o conjunto de receitas advindas da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

O que nos interessa, de qualquer modo, é que se elegeu, na LC n. 123/06, como complemento do verbo “auferir”, para o critério material da hipótese a expressão “receita bruta”.

De forma didática, expõe RODRIGO CARAMORI PETRY a diferença entre “faturamento”, “receita operacional”, “outras receitas” e “receita bruta”, do seguinte modo:

- i) “faturamento” – receita bruta da venda de mercadorias e/ou prestação de serviços [...];
- ii) “receita operacional” – receita bruta das atividades principais e cessórias previstas no objeto social da pessoa jurídica, e compreende o “faturamento” + “receitas operacionais” (que não da venda de mercadorias/serviços);
- iii) “outras receitas” – receitas acessórias ou ocasionais das pessoas jurídicas também referidas como “receitas não operacionais”;
- iv) “receita bruta” – receita bruta total da pessoa jurídica, compreendendo o “faturamento” a “receita operacional” e “outras receitas”. Acaso seja qualificada (como no caso de “receita bruta da atividade x”), se circunscribe apenas ao indicado (v.g., “receita bruta das vendas de mercadorias”). ¹²³⁴

Pois bem. A definição legal de receita bruta, para o SIMPLES Nacional,

¹²³² **Contribuições PIS/PASEP e COFINS:** limites constitucionais da tributação sobre o “faturamento”, a “receita” e a “receita operacional” das empresas e outras entidades no Brasil, p. 156.

¹²³³ *Ibid.*, p. 143.

¹²³⁴ *A COFINS e a tributação sobre as receitas das instituições financeiras...*, op. cit., p. 118-119. Veja-se também: *A base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP e a “exclusão” dos tributos ISS, ITBI, IOF, CPMF e ITCMD, RDDT*, n. 153, p. 64.

encontra-se no § 1º do artigo 3º da lei, que dispõe:

Art. 3º [...].

§ 1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no caput deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Notamos, no entanto, que a definição do art. 3º da LC n. 123/06 não está completa, levando-se em consideração outros dispositivos do diploma legal: faltou a menção ao produto da locação de bens móveis, que não se amoldam às noções de venda de bens e de serviços.¹²³⁵ Isso porque as optantes que exercem tal atividade também se encontram incluídas na sistemática, como se denota do art. 18, § 4º, III e § 5º-A, inclusive com a dedução do percentual referente ao ISS.

De qualquer modo, vê-se que o conceito de “receita bruta” utilizado na sistemática simplificada em questão não equivale à “receita total” da ME ou EPP; antes, se identifica ao que, tradicionalmente, aponta-se como sendo “faturamento”, pois é a receita operacional advinda da venda de mercadorias e prestação de serviços, incluindo-se, no caso, a locação de bens móveis. Afinal, verifica-se que, no SIMPLES Nacional

[...] o conceito de receita bruta assenta-se na tributação de receitas decorrentes de atividades inerentes ao comércio, à indústria e aos serviços, deixando de incidir sobre outras receitas, como as financeiras ou as não operacionais, como o rendimento de alugueres de bens imóveis ou outras que, sem embargo, deverão ser oferecidas à tributação em seu regime ordinário. Isso significa que o conceito de receita bruta, para fins do Simples Nacional, compreende tão somente o conjunto de receitas decorrentes das vendas de produtos, vendas de serviços ou decorrentes da locação de bens móveis.¹²³⁶

Importa ainda esclarecer que “[...] *‘operação de conta própria’ é aquela realizada com mercadorias de propriedade do empresário, enquanto ‘operação de conta alheia’ é a realizada com mercadorias de propriedade de terceiros, mediante o pagamento de uma comissão [...].*”¹²³⁷

Afirma KARKACHE, ao analisar a receita bruta do SIMPLES Nacional sob a óptica da base de cálculo, mas que bem serve à análise ora realizada:

¹²³⁵ Sobre a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre locação de bens móveis veja-se a nota 837, *infra*, p. 195, e MARCELO CARON BAPTISTA, **ISS**: do texto à norma, p. 323.

¹²³⁶ JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 135.

¹²³⁷ *Ibid.*, p. 41-42.

A base de cálculo é reduzida e simplificada, se comparada com a receita bruta usual no PIS/COFINS. Enquanto nestes tributos a receita bruta compreender [sic] o “total de receitas auferidas...independente da classificação contábil...”, no SIMPLES restringe-se a atingir o resultado das operações típicas da empresa, como a venda de mercadorias (em empresas comerciais) ou o preço recebido pela prestação de serviços. Ainda assim, tende a considerar as receitas sob o ponto de vista líquido, pois admite a dedução de vendas canceladas e de descontos incondicionais concedidos.¹²³⁸

Limitou-se o legislador, portanto, a um conceito restrito de “receita bruta”, que não equivale ao utilizado, por exemplo, na Lei Federal n. 9.718/98, para o PIS e a COFINS; pelo contrário, ao incidirem os tributos incluídos no regime especial somente sobre a receita decorrente das atividades empresariais da optante, equivale ela ao que se costuma apontar como sendo o conceito de faturamento, tão somente.

6.2.1.3 O critério espacial

O **critério espacial** da hipótese da norma de incidência do SIMPLES Nacional identifica-se com o seu âmbito de validade: “**todo o território nacional**”, exatamente pela falta de previsão expressa a respeito.

Trata-se de uma “[...] *hipótese de critério espacial bem genérico* [...]”, na classificação de PAULO DE BARROS CARVALHO, “[...] *onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.*”¹²³⁹

6.2.1.4 O critério temporal

O **critério temporal** da hipótese da norma do SIMPLES Nacional, por sua vez, deve ser analisado com a recordação de duas situações diversas: a) a primeira, regra geral, que determina a aplicação da regra de competência para apuração do valor devido; e b) a segunda, excepcional, que determina a aplicação do regime de caixa.

Tal distinção se dá pela redação do § 3º do artigo 18 da LC n. 123/06,

¹²³⁸ SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 246.

¹²³⁹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 272.

que dispõe:

Art. 18 [...]

§ 3º Sobre a receita bruta auferida no mês incidirá a alíquota determinada na forma do caput e dos §§ 1º e 2º deste artigo, podendo tal incidência se dar, à opção do contribuinte, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, sobre a receita recebida no mês, sendo essa opção irretratável para todo o ano-calendário.

Vê-se que o legislador diferenciou “receita auferida” (regime de competência) de “receita recebida” (regime de caixa). Como recorda HELENO TÔRRES:

Em um sistema [...] fundado sobre o *regime de caixa*, a revelação contábil de determinado componente econômico coincide com a definitiva variação numerária que este sofreu no período de apuração (efetivo pagamento ou recebimento). [...]

O *regime de competência*, por sua vez, considera contabilmente relevante, [...] o momento no qual se verificam os fatos ou as operações que darão lugar aos custos ou ganhos, independentemente do momento no qual estes venham a ocorrer efetivamente, como entrada ou saída. O aperfeiçoamento do ato ou negócio jurídico responsável por uma entrada ou saída financeira da empresa é suficiente para que o elemento seja contabilizado no respectivo período contábil [...].¹²⁴⁰

Parece-nos que o regime de competência não se coaduna com a tributação que incida sobre a receita bruta. Sem que tenha ela efetivamente sido recebida, haveria incidência antecipada que não parece estar de acordo com o Princípio da Capacidade Contributiva em seu sentido objetivo. Afinal, incidiriam os tributos incluídos na sistemática sobre uma não-riqueza, sobre uma ficção que não encontra respaldo constitucional.

Nesse sentido AURORA TOMAZINI DE CARVALHO afirma que enquanto o regime de competência é aceitável no caso de impostos como o IRPJ ou a CSLL, que incidem sobre o “lucro”, que “[...] *está vinculado a um resultado positivo verificado num certo espaço de tempo*”, em tributos como o PIS e a COFINS “*deve ser entendida como ‘auferida’, ou seja, aquela disponível, efetivamente ingressada, apuradas pelo regime de caixa.*”¹²⁴¹ De qualquer forma, a lei prevê as duas

¹²⁴⁰ HELENO TÔRRES, **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**, p. 318-319. Falando especificamente do SIMPLES Nacional, afirmam MARINS e BERTOLDI: “*Contabilmente, a primeira refere-se ao regime de competência, apurável de acordo com o valor das notas fiscais emitidas pelo contribuinte, e a segunda consiste no regime de caixa, que corresponde à resultante das receitas abrangidas pelo regime especial, efetivamente recebidas no mês de apuração (dinheiro ingressado no caixa ou reconhecimento de receitas, na medida do recebimento).*” Cf. JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simplex Nacional...**, op. cit., p. 133.

¹²⁴¹ AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, *Tributação sobre a receita*: definição do conceito de ‘receita’ para

diferentes sistemáticas. Convém analisá-las em detalhes.

No caso do regime de competência, poder-se-ia afirmar que o momento em que se considera ocorrido o fato jurídico que se amolda à previsão do critério material da hipótese seria o do lançamento contábil da receita. Recordamos que ANDRÉ FELIPE DE BARROS CORDEIRO, ao analisar a estrutura normativa das contribuições sociais, afirma:

[...] em que pese ser corrente na doutrina e muitas vezes no próprio texto de lei, a “saída/entrada de mercadoria”, o “lançamento contábil” e a “emissão de fatura” não podem ser alçados à condição de hipótese tributária, porque, nos casos citados, não há interdiscursividade direta com sinais de riqueza. Em seus lugares, porém, poder-se-ia ter como hipótese “vender/comprar mercadoria”, “efetuar movimentação financeira” e “auferir receita bruta operacional”, respectivamente.

Não obstante, valendo-nos dos exemplos supracitados, as notas “saída/entrada de mercadoria”, “lançamento contábil” e “emissão de fatura” têm papel fundamental na delimitação temporal das respectivas hipóteses, pois servem como elemento necessário e suficiente ao desate do fato jurídico. Essa finalidade é própria do critério temporal da norma jurídico-tributária. É que há um “fato-temporal” que deve ter alguma relação com o “fato material” (a ocorrência da hipótese).¹²⁴²

Da mesma forma, poder-se-ia dizer que o critério temporal, no caso do regime de caixa, seria o momento de recebimento da receita. Contudo, isso não nos parece o mais adequado, ao analisarmos a norma jurídica objeto deste estudo. No primeiro caso, bastaria a não-realização do lançamento contábil para que o fato jurídico nunca chegasse a se completar, e, por conseguinte, nunca se enquadraria na hipótese normativa, por faltar-lhe a dimensão temporal. No segundo, parece-nos faltar um elemento que fica claro quando da leitura dos enunciados prescritivos da LC n. 123/06: leva-se em consideração a receita bruta **mensal**, inclusive com descontos das vendas canceladas, por exemplo, como visto. Desse modo, para apurar o valor devido, será necessário levar em conta um período de tempo: o mês.

Aqui se poderia vislumbrar a discussão doutrinária acerca dos “fatos geradores complexivos”. Fujamos de tal discussão, que consideramos mui bem encerrada com os ensinamentos de BARROS CARVALHO, respaldados pela opinião de

fins de incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, *in*: **Congresso do IBET, IV**: Tributação e processo, p.120.

¹²⁴² ANDRÉ FELIPE DE BARROS CORDEIRO, *Classificação das contribuições previdenciárias: natureza e vinculação*, **RTFP**, n. 74, p. 291.

PAULO AYRES BARRETO e de OCTAVIO CAMPOS FISCHER, como exemplos.¹²⁴³

REGINA HELENA COSTA, por exemplo, ao tratar do imposto sobre a renda, considera que “[...] *o aspecto temporal há de ser fixado no encerramento desse período base. Assim, o marco temporal do nascimento da obrigação correspondente é 31 de dezembro de cada exercício.*”¹²⁴⁴ Opinião semelhante é defendida por OCTAVIO CAMPOS FISCHER, na análise da regra-matriz da Contribuição ao PIS, já que entende ele que “[...] o critério em tela representa o último dia de cada mês”, “porque é nesse momento que se considera ocorrido o fato jurídico-tributário: ‘obter faturamento’.”¹²⁴⁵ Já BARROS CARVALHO considera que “[...] *o evento que, vertido em linguagem, faz irromper a relação jurídica do IR, no regime de declaração, acontece no derradeiro instante do período base [...]*”, opinião compartilhada por PAULO AYRES BARRETO, ao afirmar que o critério temporal da hipótese se dá “[...] *no último átimo de segundo do ano findo.*”¹²⁴⁶ Há quem entenda que o critério temporal, em casos tais, dá-se no dia seguinte, como nos exemplos trazidos por BARROS CARVALHO.¹²⁴⁷

Parece-nos que a razão se encontra com a tese que vê o critério temporal, em situações como a do SIMPLES Nacional, no último instante do final do período que é levado em consideração para a mensuração da riqueza tributada. Antes disso, mesmo no último dia do período em si considerado, ainda não se pode afirmar que exista subsunção do fato à hipótese, em relação ao fator “tempo”. No caso do SIMPLES, que leva em consideração o mês, às 23h59min59seg do dia 31, ainda não se pode afirmar que tenha ocorrido o fato jurídico tributário. Ainda não se pode apurar a receita bruta mensal. É algo **futuro**. E à 0h0min01seg do dia 1º do mês seguinte, já se trata de **passado**.

E nesse sentido, tanto para o regime de competência, quanto para o regime de caixa, podemos concluir que o critério temporal da hipótese é: “**o último átimo de tempo do mês**”.

¹²⁴³ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso..., op. cit.*, p. 278-283; PAULO AYRES BARRETO, *Imposto sobre a renda..., op. cit.*, p. 83; OCTAVIO CAMPOS FISCHER, *A Contribuição ao PIS*, p. 132.

¹²⁴⁴ REGINA HELENA COSTA, *Curso..., op. cit.*, p. 343. Assim também pensa, em relação ao Imposto de Renda da pessoa física e da pessoa jurídica, se houver opção nesse sentido no regime de lucro real, MARY ELBE QUEIROZ. Cf. *Imposto de renda e proventos de qualquer natureza*, p. 130.

¹²⁴⁵ *A Contribuição ao PIS*, p. 143.

¹²⁴⁶ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso..., op. cit.*, p. 282; PAULO AYRES BARRETO, *Imposto sobre a renda..., op. cit.*, p. 80.

¹²⁴⁷ *Curso..., op. cit.*, p. 282.

Ocorrido no mundo do ser um fato que se subsuma à previsão da hipótese em seu todo, tem-se o estabelecimento de uma relação jurídica, prescrita pelo consequente normativo. Passemos à sua análise.

6.2.2 O CONSEQUENTE TRIBUTÁRIO

6.2.2.1 O critério pessoal

No consequente da norma jurídica há o estabelecimento de uma relação jurídica, como já visto.¹²⁴⁸ Seu **critério pessoal**, desse modo, é formado por um sujeito ativo e por um sujeito passivo.

O **sujeito passivo** da norma de incidência do SIMPLES identifica-se com o critério pessoal do antecedente normativo, e a ele podemos nos referir, simplificadamente, como “**a optante**”.

Já o **sujeito ativo** de referida norma é a **União Federal**. Na norma de incidência do SIMPLES, os demais entes federativos não se encontram no polo ativo da relação jurídica, e somente receberão o repasse dos valores arrecadados para pagamento dos créditos tributários de que são titulares. Trata-se, portanto, de transferência da capacidade tributária ativa em relação ao ICMS e ISS, dos Estados, Distrito Federal e Municípios, em favor da União, realizada por força de lei complementar nacional, fundamentada em dispositivo da CR/88 incluído por Emenda Constitucional.¹²⁴⁹ Aqui, vislumbramos graves problemas, que serão aprofundados no último capítulo.¹²⁵⁰

Um último ponto, que deve ser ressaltado sobre o critério pessoal do consequente é o de que pode haver diferenças na qualificação da optante, dependendo de quem seja o sujeito ativo da relação. Isso porque, como já mencionado, podem ser estabelecidos diferentes tetos de receita bruta para o fim de enquadramento de alguma pessoa jurídica como micro ou pequena empresária, dependendo do Estado-membro ou do Distrito Federal, nos termos dos artigos 19 e 20 da LC n. 123/06, limitação essa somente aplicável em relação ao tratamento

¹²⁴⁸ Veja-se o item 1.2.1.2 e a subseção 2.3.2, *supra*.

¹²⁴⁹ Sobre a capacidade tributária ativa, veja-se a subseção 2.2.1, *supra*.

¹²⁵⁰ Veja-se a seção 7.1, *infra*.

tributário distinto e em relação aos tributos estaduais e municipais. Tal definição, no entanto, aplica-se já na norma de inclusão do SIMPLES Nacional e está incluída na definição normativa de microempresário e empresário de pequeno porte.¹²⁵¹

6.2.2.2 O critério material

O **critério material** do consequente normativo do SIMPLES é formado pela prestação do sujeito passivo em favor da União, “**de obrigação de entregar parcela desta riqueza**”. Decompondo tal obrigação de dar, tem-se o subcritério **qualitativo**, formado pela “**obrigação de entregar**”, e o **quantitativo**, formado pela “**parcela desta riqueza**”.¹²⁵² O subcritério quantitativo é formado pelos elementos normativos que dão a compostura numérica do montante a ser pago: a base de cálculo e a alíquota.

A **base de cálculo** de tal norma simplificadora é o “**valor da receita bruta auferida**.” Aqui remetemos o leitor à discussão acerca do conceito de “receita bruta”, realizada em outro momento.¹²⁵³

Já quanto à **alíquota**, chega-se à aplicação das cinco tabelas previstas nos anexos da lei complementar sob estudo. Cada uma das alíquotas equivale, na realidade, a uma norma jurídica diversa. Conforme seja o caso de aplicação de uma ou outra tabela, somado às exceções em que se utiliza parte de uma e de outra, e conforme o nível de receita bruta nos últimos doze meses, que implica a utilização de alíquotas diversas, ter-se-ia uma diferente norma jurídica para cada caso.

Aqui, vislumbramos a aplicação da regra-matriz normativa para conhecimento de nosso objeto de estudo, o que implica uma generalização que deve ser levada em consideração pelo leitor.

Fato é que, na análise de tais tabelas, vislumbram-se hipóteses de alíquota zero. Isso se dá em relação ao IRPJ, CSLL, COFINS e PIS/PASEP, nas tabelas dos anexos I a III, e em relação ao IRPJ e PIS/PASEP, na tabela do anexo IV. Temos que tais previsões equivalem à isenção, como predica PAULO DE BARROS

¹²⁵¹ Há quem entenda que tal distinção é inconstitucional. Sobre o tema, veja-se: RICARDO ALEXANDRE, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 589.

¹²⁵² LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ, **Sujeição Passiva Tributária**, p. 174.

¹²⁵³ Veja-se o item 6.2.1.2, *supra*.

CARVALHO:¹²⁵⁴

Que expediência legislativa será essa que, reduzindo a alíquota a zero, aniquila o critério quantitativo do antecedente da regra-matriz [...] A conjuntura se repete: um preceito é dirigido à norma-padrão, investindo contra o critério quantitativo do conseqüente. Qualquer que seja a base de cálculo, o resultado será o desaparecimento do objeto da prestação. Que diferença há em inutilizar a regra de incidência, atacando-a num critério ou noutro, se todos são imprescindíveis à dinâmica da percução tributária?¹²⁵⁵

Outro ponto a ressaltar é que as alíquotas são maiores, conforme maior seja a receita bruta auferida, nos últimos doze meses, pelo micro ou pequeno empresário. Vale dizer, são elas progressivas em relação à situação econômica do contribuinte.

Não vislumbramos, aqui, nenhum óbice em nosso ordenamento jurídico. Pelo contrário, deu o legislador cumprimento à previsão do artigo 145, § 1º da CR/88, que determina a graduação dos impostos em relação à capacidade econômica do contribuinte, e o fez também em relação às contribuições sociais. Trata-se de aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva em seu sentido forte, que mencionamos em outro momento.¹²⁵⁶

Sobre esse ponto, afirma DÉBORA SOTTO:

A utilização de alíquotas progressivas pelo SIMPLES NACIONAL [...] atende plenamente ao princípio da capacidade contributiva, previsto na Constituição da República, em seu artigo 145, § 1º, que permite adequar a carga tributária à efetiva capacidade econômica de micro e pequenas empresas, manifestada através da receita bruta consolidada, atendendo, assim, a importância social e econômica desses agentes econômicos.¹²⁵⁷

Também, nesse sentido, KARKACHE afirma que “*Parece lícito concluir que o sistema de alíquotas é inspirado pelos princípios da Progressividade e da Capacidade Contributiva, uma vez que as alíquotas crescem progressivamente conforme o montante anual de receita bruta auferida.*”¹²⁵⁸ E CAROLINE SAID DIAS, analisando a sistemática análoga do SIMPLES Federal, chegou à mesma

¹²⁵⁴ Não aprofundaremos o tema das isenções. Sobre elas, veja-se, exemplificativamente: RUBENS GOMES DE SOUZA, **Compêndio de Legislação Tributária**, p. 97; ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria Geral...**, *op. cit.*; JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, **Teoria Geral da Isenção Tributária**, *passim*; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 497-514; SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária**, p. 206-213, ELIUD JOSÉ PINTO DA COSTA, **A norma jurídica e as isenções tributárias**, *passim*; PEDRO GUILHERME ACCORSI LUNARDELLI, **Isenções Tributárias**, *passim*.

¹²⁵⁵ **Curso...**, *op. cit.*, p. 506.

¹²⁵⁶ Veja-se a subseção 3.3.2, *supra*.

¹²⁵⁷ **Tributação...**, *op. cit.*, p. 112-113.

¹²⁵⁸ **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 246.

conclusão.¹²⁵⁹

Outrossim, a tabela do anexo V traz uma questão interessante: as alíquotas são maiores, conforme menor seja o número de empregados do micro ou do pequeno empresário a ela submetido.¹²⁶⁰ Vê-se, aqui, a aplicação da norma tributária com nítido conteúdo extrafiscal, quiçá em atendimento à previsão do artigo 170, VIII, da CR/88, que prevê, entre os princípios da ordem econômica, a busca do pleno emprego, vale dizer, norma tributária indutora, em seu aspecto semântico-pragmático.¹²⁶¹

RICARDO ALEXANDRE considera que se trata de correta aplicação do § 9º do artigo 195 da CR/88, que trata da possibilidade de contribuições sociais terem alíquotas, ou bases de cálculo, diferenciadas, com a redação que lhe deu a Emenda Constitucional n. 47, de 5 de julho de 2005.¹²⁶²

SOTTO, por sua vez, afirma:

Há [...] um grupo de atividades de prestação de serviços em que o volume da folha de salários, somado aos encargos sociais, é levado em consideração para a fixação das alíquotas progressivas, de modo que, quanto maior o número de empregados, menor o valor a ser pago a título de tributo, de modo a estimular significativamente a geração de novos postos de trabalho.¹²⁶³

Não se pode olvidar, também, que a forma de cálculo do SIMPLES Nacional, como vimos, não é singela.¹²⁶⁴ O critério material, em seu aspecto quantitativo, é complexo, formado por possíveis adições e subtrações, em face das diversas previsões constantes dos enunciados prescritivos insertos no artigo 18 da LC 123/06 e seus numerosos parágrafos. A discussão, aqui, ressaltamos, é obviamente generalizadora e não esgota a complexidade normativa existente.

Recorda-nos a clara observação que PAULO AYRES BARRETO faz acerca da base de cálculo do IR, que nos parece aplicável, “mutatis mutandis”, à realidade sob estudo:

¹²⁵⁹ *Considerações sobre o Simples...*, op. cit., p. 22.

¹²⁶⁰ RICARDO ALEXANDRE, **Direito Tributário...**, op. cit., p. 608.

¹²⁶¹ Veja-se as subseções 2.3.2 e 5.1.1, *supra*.

¹²⁶² “Art. 195. [...] § 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-deobra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.”

RICARDO ALEXANDRE, **Direito Tributário...**, op. cit., p. 608.

¹²⁶³ **Tributação...**, op. cit., p. 115-116.

¹²⁶⁴ Veja-se o item 5.2.2.3, *supra*.

Os fatos jurídicos podem ser classificados como simples ou complexos. [...] os fatos simples são consubstanciados por enunciados atômicos e os complexos por enunciados moleculares.

[...] o fato jurídico da base de cálculo conotado no conseqüente de norma geral e abstrata instituidora do imposto sobre a renda, bem como a base calculada posta no conseqüente de norma individual e concreta classificam-se como fatos complexos. Vale dizer, vários enunciados atômicos entrelaçados pelo conjuntor vão conformar, por exemplo, a renda auferida por Fulano, no Brasil, em 31 de dezembro de 1998.

Destrinchando este fato complexo, teremos os diversos enunciados que se referem às receitas (a.b.c.d), ao lado dos enunciados que dizem com os custos e despesas (f.g.h.i) que a elas se contrapõem, todos eles entrelaçados pelo conectivo conjuntor, formando o fato jurídico da base de cálculo, que podemos classificar como complexo.¹²⁶⁵

Ademais, recordamos que se poderia decompor tal norma simplificadora para a análise em separado dos oito tributos que a compõem, com o destaque das suas alíquotas e das exceções a eles aplicáveis. Aqui pusemos em foco a norma jurídica simplificadora, que equivale à soma das normas de incidência tributária de tais tributos, na sistemática favorecida.

6.2.2.3 O critério espacial

A LC n. 123/06 possui enunciados prescritivos acerca do critério espacial do conseqüente, ou seja, o local em que deve a prestação prescrita ser adimplida:

Art. 21. Os tributos devidos, apurados na forma dos arts. 18 a 20 desta Lei Complementar, deverão ser pagos:

[...]

IV - em banco integrante da rede arrecadadora do Simples Nacional, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor.

Pode ainda haver o cumprimento, em hipótese excepcional, na forma prevista no § 2º do mesmo dispositivo legal:

Art. 21. [...]

§ 2º Poderá ser adotado sistema simplificado de arrecadação do Simples Nacional, inclusive sem utilização da rede bancária, mediante requerimento do Estado, Distrito Federal ou Município ao Comitê Gestor.

Com isso, o critério espacial do conseqüente, como regra geral, é o “banco integrante da rede arrecadadora do SIMPLES Nacional”.

¹²⁶⁵ Imposto sobre a renda..., *op. cit.*, p. 91-92.

6.2.2.4 O critério temporal

Por fim, o critério temporal do consequente também é previsto expressamente pela LC n. 123/06, ou, em outras palavras, o momento em que se deverá cumprir a prestação prescrita:

Art. 21. [...]

III – enquanto não regulamentado pelo Comitê Gestor, até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente àquele a que se referir;

Vale dizer, a regra geral do critério temporal do consequente é **“até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente”**.

6.2.3 SÍNTESE DA REGRA-MATRIZ NORMATIVA DO SIMPLES NACIONAL

Após a análise efetivada, e tendo sempre na retentiva os limites da análise extremamente generalizadora aqui realizada, podemos enunciar, após o estudo realizado com o auxílio da Regra-Matriz Normativa, a norma jurídica de incidência da regra simplificadora tributária do SIMPLES Nacional:

Hipótese: Dado o fato de uma sociedade microempresária ou empresária de pequeno porte cuja opção pelo SIMPLES Nacional foi deferida, auferir receita bruta, no território nacional, no último átimo de tempo de cada mês;

Consequente: Deve ser a relação jurídica em que tal optante recolha em favor da União o montante pecuniário encontrado após a aplicação de uma das alíquotas previstas nas tabelas dos anexos da LC n. 123/06 sobre o total da receita bruta auferida no mês, com as exclusões e adições previstas na mesma lei, em banco integrante da rede arrecadadora do SIMPLES Nacional, até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente.

Veja-se que tal estruturação, que equivale à junção das normas de incidência tributária dos oito tributos incluídos na sistemática simplificadora, determina o recolhimento unificado de um valor pecuniário que serve ao adimplemento de tais obrigações tributárias.

Com isso, podemos passar a uma análise mais aprofundada de duas

implicações do SIMPLES Nacional em nosso ordenamento jurídico: a) cotejá-lo, em relação ao Princípio Federativo, aspecto umbilicalmente ligado ao critério pessoal de seu consequente normativo; e b) analisar se a ficção jurídica encartada no critério material da hipótese e na base de cálculo do critério material do consequente normativo das normas de incidência tributária, incluídas na sistemática simplificada de recolhimento, sustenta-se como forma válida de praticabilidade tributária, em face dos Princípios da Legalidade e da Capacidade Contributiva. É o que passamos a fazer, no capítulo seguinte.

7 A COMPLEXIDADE DO SIMPLES: APROFUNDAMENTO DA ANÁLISE

7.1 O SIMPLES NACIONAL E A FEDERAÇÃO BRASILEIRA

7.1.1 FUNÇÕES DA LEI COMPLEMENTAR PREVISTA NO ART. 146, III, “D” E SEU PARÁGRAFO ÚNICO, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

No capítulo 2 fixamos alguns aspectos acerca das funções das normas gerais em matéria tributária, expedidas através do veículo “lei complementar”, de cunho nacional.¹²⁶⁶ Posteriormente, no capítulo 3, analisamos importantes questões acerca da forma federativa do Estado brasileiro, chegando ao preeminente posicionamento do Princípio Federativo em matéria tributária.¹²⁶⁷

Vimos após, no capítulo 5, que a Emenda Constitucional n. 42/03 modificou a redação original do artigo 146 da Constituição Federal de 1988, incluindo-lhe, no que interessa ao presente trabalho, o inciso III e o parágrafo único, que tratam de regimes especiais de tributação para os micro e os pequenos empresários.¹²⁶⁸ Chegou o momento de aprofundarmos a análise sobre esse ponto específico, partindo das premissas antes estabelecidas, para verificarmos quais as funções que a lei complementar, requerida em tal dispositivo constitucional, possui.

Como visto em momento anterior, mesmo em relação à redação original do artigo 146 já havia dois posicionamentos doutrinários entre si excludentes: a visão dicotômica e tricotômica, e adotamos uma visão intermediária, que consideramos a mais consentânea com o texto constitucional.¹²⁶⁹

De qualquer modo, com a referida modificação do texto constitucional, aceita-se que, como recorda HUMBERTO ÁVILA: “A lei complementar ainda tem a função de definir um tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do ICMS, das contribuições sociais e da contribuição para o PIS.”¹²⁷⁰ Mas

¹²⁶⁶ Veja-se a subseção 2.2.2, *supra*.

¹²⁶⁷ Veja-se a subseção 3.4.3, *supra*.

¹²⁶⁸ Veja-se o item 5.2.2.1, *supra*.

¹²⁶⁹ Remetemos o leitor, sobre o tema, à subseção 2.2.2, *supra*.

¹²⁷⁰ HUMBERTO ÁVILA, **Sistema Constitucional Tributário**, p. 141. Veja-se também: JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Denúncia espontânea e multa moratória: confissão e crise na “jurisdição administrativa”, *in*: LUIZ EDUARDO GUNTHER [Coord.], **Jurisdição**: crise, efetividade e plenitude institucional, p. 407.

isso, “[...] *sempre dentro do seu escopo de garantir estabilidade e uniformidade legislativa em um estado federal.*”¹²⁷¹

Veja-se que, a alínea “d” e o parágrafo único do art. 146, da CR/88, trata de três funções diversas, como aduz SÉRGIO KARKACHE: a) a definição do tratamento favorecido e diferenciado (artigo 146, III, “d”, primeira parte, da CR/88); b) previsão de regimes simplificados para o ICMS, e contribuições das empresas para a Seguridade Social (artigo 146, III, “d”, parte final, da CR/88); e c) instituição de um regime único de arrecadação de impostos e contribuições (artigo 146, parágrafo único, da CR/88).¹²⁷²

Uma visão interessante de uma defensora da visão dicotômica, DÉBORA SOTTO, é a de que a referida previsão somente serviria, como norma geral em direito tributário, para dispor sobre conflito de competência e para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.¹²⁷³ Desse modo, vislumbra a referida autora que se trata de típica norma geral para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar previstas no artigo 179 da CR/88.¹²⁷⁴

De qualquer modo, e aí nos parece que citada autora está com a razão, a lei complementar prevista na alínea “d”, do inciso III, do artigo 146, da Carta Maior, possuindo natureza de norma geral, não pode vedar a previsão de regimes favorecidos criados por leis estaduais, distritais ou municipais, que se encontram no âmbito de competência legislativa dos referidos entes federativos, até mesmo pela previsão da redação original da CR/88, em seu artigo 179.¹²⁷⁵ Nesse mesmo sentido argumenta KARKACHE.¹²⁷⁶ Desse modo, à primeira das funções da norma geral a que alude o artigo 146 da CR/88 aplica-se “[...] *o regime constitucional da competência concorrente.*”¹²⁷⁷

É que tal matéria é de competência legislativa concorrente entre todos os entes federativos, na forma do artigo 179 da CR/88 e, desse modo, a lei complementar prevista no referido dispositivo constitucional “[...] *só poderá traçar as*

¹²⁷¹ HUMBERTO ÁVILA, **Sistema Constitucional Tributário**, p. 141.

¹²⁷² SÉRGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido**: o direito das empresas de pequeno porte a uma carga tributária menor, p. 238.

¹²⁷³ DÉBORA SOTTO, **Tributação da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte**, p. 67.

¹²⁷⁴ *Id.*

¹²⁷⁵ *Id.*

¹²⁷⁶ **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 238.

¹²⁷⁷ *Id.* Veja-se também LOBO TORRES, que alude à competência suplementar dos Estados-membros. Cf. RICARDO LOBO TORRES, **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, p. 44.

*diretrizes básicas dos regimes especiais de tributação, sem avançar indevidamente sobre a competência tributária dos Estados e Municípios.*¹²⁷⁸ Assim:

A União define normas gerais, mantendo-se a competência suplementar dos Estados e do Distrito Federal (no que não conflitar com a norma geral) e também as competências peculiares dos Municípios, como as do artigo 30 de nossa Constituição. Não parece haver conflito aparente neste tema, a menos que a lei federal pretenda suprimir a autonomia legislativa dos entes descentralizados neste assunto.¹²⁷⁹

E, nesse diapasão, concordamos com DÉBORA SOTTO sobre a interpretação possível do artigo 94 do ADCT, que prevê que, ao entrar em vigor a lei complementar requerida por tal previsão constitucional, cessarão os efeitos dos regimes especiais para micro e pequenos empresários antes criados pelos entes federativos, em consonância com a previsão do artigo 24, §§ 1º a 4º da CR/88:

No caso, portanto, há que se entender que os regimes próprios de tributação cessarão, no sentido de que terão sua eficácia suspensa, pelo advento de lei federal sobre normas gerais, exclusivamente naquilo em que forem contrários ao regime especial de tributação posto pela lei complementar.¹²⁸⁰

A segunda das funções, atinente à previsão de regimes simplificados, em relação ao ICMS, possui nítida natureza de norma geral em matéria tributária, até mesmo porque se refere à lei expedida com natureza de norma nacional, que vinculará todos os Estados-membros e o Distrito Federal. Se essa é modificação válida do texto constitucional, analisaremos na próxima subseção. O mesmo não se pode, contudo, dizer da parte referente às contribuições sociais: trata-se de mero enunciado introdutor de norma de competência autorizadora, ao legislador federal, para previsão de regimes simplificados em relação a tais tributos, inclusive no que tange aos casos de não-cumulatividade e incidência por substituição (artigo 195, §§ 12 e 13).

Por fim, quanto à terceira função, de instituição de regime unificado de recolhimento, há duas interpretações possíveis, como aduz SÉRGIO KARKACHE: entendê-la como norma geral em matéria tributária, ou como lei complementar utilizada para função diversa; os efeitos das duas interpretações, analisaremos na próxima subseção.¹²⁸¹

¹²⁷⁸ DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 67.

¹²⁷⁹ SÉRGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 238.

¹²⁸⁰ **Tributação...**, *op. cit.*, p. 68. Veja-se também: SÉRGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 231-232.

¹²⁸¹ **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 239.

Não são todas as normas contidas na LC n. 123/06 que necessitariam ter sido inseridas no ordenamento através do veículo “lei complementar”. Com efeito, recordamos que, em seu bojo, há um vasto rol de matérias encartadas, e o requisito de expedição de “lei complementar” somente é exigido para a finalidade de veiculação de “normas gerais em matéria tributária”, conforme previsão do artigo 146 da CR/88. Desse modo, com exceção da temática tributária, as demais matérias, em que pese se encontrarem vertidas através de lei complementar, poderiam ter sido previstas em lei ordinária, o que dá à lei que veicula o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte natureza material mista: em parte, materialmente, é lei complementar material; em outra, materialmente é lei ordinária, e tal distinção já o fizemos em outro momento.¹²⁸² A consequência jurídica de tal estado de coisas é a possibilidade de modificação da LC n. 123/06 por lei ordinária, em relação à matéria não reservada exclusivamente à lei complementar, o que é expressamente previsto no próprio artigo 86 do Estatuto, de forma desnecessária, ressaltamos.¹²⁸³

Nesse sentido, expõe GLAUCO AGUIAR:

Logo, tomando-se por base os fundamentos constitucionais, tem-se por evidente que somente as regras jurídicas com timbre tributário podem ser tidas por “normas gerais” e, bem por isto, é a lei complementar o veículo legislativo adequado para sua edição, nos termos do artigo constitucional recém-referido. Por conseguinte, as demais disposições normativas, de natureza não-tributária, porque não assume a característica de “normas gerais”, prescindiriam de veiculação pela via da lei complementar. Em outros termos, tem-se no bojo da Lei Complementar n. 123/2006 regras jurídicas dos mais diversos matizes, algumas de reserva constitucional desta forma legislativa, e outras, não.

[...]

Ou seja, as obrigações civis, comerciais, trabalhistas, etc. simplificadas por esta lei complementar, conquanto não consistam em normas gerais, nem sejam matérias reservadas à lei complementar, são previsões de cunho nacional, devendo ser assim tratadas.¹²⁸⁴

Também LEONARDO FURTADO LOUBET afirma que “[...] *nem todas as matérias nela veiculadas careceriam de ser disciplinadas por esse instrumento [lei complementar].*” [esclarecemos nos colchetes]¹²⁸⁵ Ou seja, em síntese: uma lei

¹²⁸² Veja-se a subseção 2.2.2, *supra*.

¹²⁸³ “Art. 86. As matérias tratadas nesta Lei Complementar que não sejam reservadas constitucionalmente a lei complementar poderão ser objeto de alteração por lei ordinária.”

¹²⁸⁴ GLAUCO LUBACHESKI DE AGUIAR, **Tributação extrafiscal e intervenção econômica**: uma análise concorrencial dos convênios interestaduais de ICMS e do Simples Nacional, p. 195-196.

¹²⁸⁵ LEONARDO FURTADO LOUBET, *Disposições Preliminares Art. 1º e 2º*, in: HALLEY HENARES NETO,

complementar que não é toda ela lei complementar.”¹²⁸⁶ No mesmo sentido opinam DÉBORA SOTTO e MARINS e BERTOLDI, assim como MARÇAL JUSTEN FILHO, em relação às normas referentes ao procedimento licitatório.¹²⁸⁷

Ademais, podem-se ventilar eventuais conflitos entre a LC n. 123/06 e o CTN, que, segundo MARINS e BERTOLDI, de modo geral, não ocorrerão, por aquela se referir a um regime especial, aplicável aos optantes do SIMPLES Nacional.¹²⁸⁸ Caso existam, “[...] a *Lei do Simples Nacional automaticamente derroga o CTN naquilo que forem incompatíveis, por critério de posterioridade e especialidade.*”¹²⁸⁹

Fixadas as funções próprias da lei complementar prevista pelo artigo 146, III, “d”, da CR/88, aprofundemos ainda mais a análise, cotejando tanto a previsão inserida pela EC n. 42/2003, quanto a Lei Complementar n. 123/06, com o Princípio Federativo em matéria tributária, objeto da próxima subseção.

7.1.2 A FEDERAÇÃO, A EMENDA CONSTITUCIONAL N. 42/2003, A LEI COMPLEMENTAR N. 123/06 E A PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA

Fixamos, anteriormente que o Princípio Federativo em matéria tributária é de grande relevância.¹²⁹⁰ Deixamos claro, também, que a adoção de tal forma de descentralização estatal exige a previsão de formas de autonomia financeira, e tal autonomia significa a necessária previsão de competência para todos os entes federativos instituírem tributos que permitam receita própria, não podendo ser substituída por mero repasse de valores arrecadados por outro ente federativo.¹²⁹¹

Em decorrência disso tem-se a própria, e detalhada, repartição constitucional de competência tributária entre União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, que, como vimos, dá-se de forma diferenciada em relação a cada uma das espécies tributárias.¹²⁹²

Comentários à Lei do Supersimples, p. 27.

¹²⁸⁶ LEONARDO FURTADO LOUBET, *Disposições Preliminares...* *op. cit.*, p. 27.

¹²⁸⁷ DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 74; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional: Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte comentado**, p. 81, 278-279; MARÇAL JUSTEN FILHO, **Estatuto da Microempresa e as licitações públicas**, p. 15-19.

¹²⁸⁸ **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 79.

¹²⁸⁹ JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 79.

¹²⁹⁰ Veja-se a subseção 3.4.3, *supra*.

¹²⁹¹ Veja-se a subseção 3.4.3, *supra*.

¹²⁹² Veja-se as subseções 2.2.1, 2.3.1 e 3.4.3, *supra*.

Outrossim, um aspecto caracterizador da forma federativa de Estado, como expusemos, é a sua perenidade; isto é, a impossibilidade de extinção da Federação num dado ordenamento jurídico, o que se alcança através de vedações absolutas de reforma constitucional sobre a matéria, no bojo de uma constituição rígida.¹²⁹³

No caso específico do direito positivo brasileiro atual, existe tal previsão, já por nós ventilada, no inciso I, do § 4º do artigo 60 da CR/88.¹²⁹⁴ Eis uma cláusula de pedra, imutável dentro do ordenamento jurídico vigente. Se ocorresse tal mudança, de duas uma: a) ou estaríamos diante de uma reforma constitucional inconstitucional, passível de invalidação pelos meios previstos pelo próprio ordenamento; b) ou estaríamos diante de uma revolução, que na realidade instituiria um novo ordenamento jurídico.¹²⁹⁵

Ademais, ressaltamos em outro momento que, ao instituir o SIMPLES Nacional, o legislador nacional acabou utilizando duas técnicas diversas atinentes à chamada praticabilidade tributária: a simplificação – decorrente do recolhimento unificado e centralizado de diversos tributos – e a ficção – com implicações nas normas jurídicas tributárias.¹²⁹⁶

Diante desse quadro, convém analisarmos a previsão inserida no artigo 146 da CR/88 pela EC 42/03, assim como a lei complementar com base nela expedida, para verificar se, na utilização da praticabilidade através da simplificação, houve obediência aos limites absolutos à Competência Reformadora e ao legislador infraconstitucional em relação à questão federativa.

Isso porque, como já vimos, a alínea “d” do inciso III e o parágrafo único do art. 146 da CR/88 preveem três funções diversas para a lei complementar. Além disso, a LC n. 123/06 instituiu o tal regime unificado, que, diferentemente do sistema anterior, previsto pela Lei Federal n. 9.317/96, vinculou obrigatoriamente Estados-membros, Distrito Federal e Municípios.

Tal aspecto não passou despercebido a MARINS e BERTOLDI, que afirmaram:

¹²⁹³ Veja-se o item 3.4.1.4, *supra*.

¹²⁹⁴ Veja-se a subseção 3.4.3, *supra*.

¹²⁹⁵ Sobre o tema, veja-se a subseção 1.3.2, *supra*.

¹²⁹⁶ Sobre a praticabilidade, veja-se o capítulo 4, *supra*. Sobre as técnicas utilizadas no SIMPLES Nacional, veja-se o item 6.1.1.2, *supra*.

Diversos tópicos de raiz constitucional são suscitados quando se analisa as implicações tributárias da LC 123/2006 em nosso sistema jurídico. O mais abrangente desses tópicos constitucionais reside na alegação de inconstitucionalidade do presente Estatuto, por tocar em questões fiscais que poderiam modificar o equilíbrio original do pacto federativo contido na Constituição Federal de 1988.¹²⁹⁷

Afinal, *“Esse arranjo tributário é importante elemento integrante do pacto federativo e, logo, suas modificações encontram limites na própria Constituição.”*¹²⁹⁸

Como já vimos, o SIMPLES Federal previa um regime unificado de recolhimento de tributos federais, aos quais **poderiam** ser adicionados o ICMS e o ISS, de competência estadual, distrital e municipal, respectivamente.¹²⁹⁹ E **poderiam** porque o ente federativo tinha permissão para realizar a opção pela sistemática, através da realização de um convênio com a União, o que, como já narramos, acabou sendo algo raro.¹³⁰⁰ De qualquer forma, em tal sistemática, *“A isonomia constitucional das pessoas políticas era plenamente respeitada, na medida em que a adesão ao Sistema se dava por meio de um acordo de vontades, denunciável a qualquer tempo e com cláusulas adaptadas às peculiaridades regionais e locais.”*¹³⁰¹

A situação com o SIMPLES Nacional é diametralmente oposta: os entes federativos não podem optar pela sua inclusão na sistemática, pois, como prevê o artigo 1º da LC n. 123/06, em tal regime simplificado encontram-se albergados impostos de competência de Estados, Distrito Federal e Municípios.¹³⁰² Nesse diapasão, a LC n. 123/06 incluiu, sem a previsão de opção, o ICMS e o ISS em sua sistemática de recolhimento unificado. Como vimos, a norma jurídica de simplificação acaba por ter, quando analisada com o auxílio da teoria da Regra-Matriz de Incidência, com sujeito ativo no critério pessoal do consequente normativo, **a União**.¹³⁰³

Como já mencionamos anteriormente, isso implica a transferência compulsória da capacidade tributária ativa, nos referidos tributos, realizada não por

¹²⁹⁷ JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simplex Nacional...**, *op. cit.*, p. 24.

¹²⁹⁸ *Ibid.*, p. 25.

¹²⁹⁹ Veja-se o item 5.1.3.2, *supra*. Veja-se também: DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 70.

¹³⁰⁰ Veja-se o item 5.1.3.2, *supra*.

¹³⁰¹ DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 108.

¹³⁰² Nesse sentido: DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 70, 106; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simplex Nacional...**, *op. cit.*, p. 73; SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 239.

¹³⁰³ Veja-se o item 6.2.2.1, *supra*.

lei do ente federativo competente para instituí-los, mas pelo legislador nacional (que não se confunde com o legislador federal, como vimos).¹³⁰⁴

Não é só tal aspecto que causa perplexidade ao estudioso do Direito. Aqui, exemplificativamente, recordamos: a) a questionável centralização das lides judiciais sobre o SIMPLES contra a União Federal, mesmo no que tange a tributos estaduais e municipais, inclusive a cobrança judicial dos créditos tributários decorrentes da sistemática diferenciada;¹³⁰⁵ b) a concessão de uma moratória geral de tributos de todos os entes federativos, prevista no artigo 79 da LC 123/06;¹³⁰⁶ c) a possibilidade de órgão administrativo federal, o CGSN, limitar a competência municipal e estadual para prever casos de substituição tributária, nos termos do artigo 13, § 6º, inciso I do Estatuto; e d) a instituição de ISS em lugar de todos os Municípios, que, em face da facultatividade da competência tributária, poderiam escolher simplesmente não instituí-lo, entre outros.¹³⁰⁷

Para GLAUCO AGUIAR, sem a previsão da EC n. 42/03, a sistemática simplificada tributária sob estudo não seria válida:

Enfim, sem os dispositivos constitucionais inseridos pela Emenda Constitucional 42/2003, e apenas com base nas disposições originais dos arts. 170, IX e 179 seria inconstitucional, por exemplo, a unificação de apuração e arrecadação tributária, por afronta às competências das entidades federativas.³⁴⁵ Como a Lei Complementar estabeleceu uma atuação conjunta entre elas, criou-se, parafraseando o precitado autor, inegavelmente um novo paradigma a ser enfrentado.¹³⁰⁸

No entanto, em nota, o referido autor faz a seguinte ressalva:

Entretanto, a constitucionalidade do Art. 146, III, “d”, acrescido pela Emenda Constitucional 42/2003 é, em certa medida, duvidosa. Apesar do necessário e constitucionalmente determinado favorecimento dispensado às micro e pequenas empresas, a fixação do sistema “Simples Nacional” não ofende a competência tributária das entidades políticas, o que importaria em afronta

¹³⁰⁴ Sobre a distinção entre leis federais e nacionais, veja-se a seção 3.4, *supra*, e sobre a capacidade tributária ativa, veja-se a subseção 2.2.1, *supra*.

¹³⁰⁵ Veja-se: JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 201-203. Houve discussão do tema em ação direta de inconstitucionalidade, promovida pela Confederação dos Servidores Públicos do Brasil – CSPB, que teve sua petição inicial indeferida por falta de legitimidade ativa da parte autora. Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3906-7 (ADI 3906-7)**. Relator Min. Sepúlveda Pertence, Decisão monocrática, julgado em 07/08/2008, publicado no DJ 05/09/2008.

¹³⁰⁶ Veja-se: JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 276-278.

¹³⁰⁷ Sobre a facultatividade da competência tributária, veja-se: ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 612-622; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 233-239.

¹³⁰⁸ GLAUCO LUBACHESKI DE AGUIAR, **Tributação extrafiscal...**, *op. cit.*, p. 185.

ao princípio federativo, na medida que se tem um outro padrão de arrecadação de tributos, baseado inclusive em fatos jurídicos distintos?¹³⁰⁹

Já quanto à previsão do artigo 37, XXII, também inserido pela EC n. 42/03, afirma o citado autor:

Em verdade, este dispositivo não trouxe nenhuma novidade ao sistema jurídico tributário brasileiro, na medida em que a troca de informações fiscais e a assistência mútua entre as administrações tributárias das entidades federativas já possuíam previsão normativa desde a edição do Código Tributário Nacional, em 1966, conforme Art. 199 [...].¹³¹⁰

Realmente, a previsão do referido dispositivo, em si mesma, não fundamenta as previsões da LC n. 123/06; afinal, **“atuar de forma integrada na forma da lei ou convênio”** é bastante diferente de **“unificar a legislação de fiscalização tributária, mesmo cobrança judicial, na União.”**

SÉRGIO KARKACHE aponta que, em relação à previsão de instituição de regime unificado de recolhimento na Constituição Federal, significa que o Constituinte “[...] *propôs a lei complementar para este assunto com o intuito de tornar obrigatório, aos entes descentralizados, a adoção do Regime Único.*”¹³¹¹ Anota a indagação, desse modo, “[...] *se tal lei poderia mutilar a autonomia legislativa das entidades federativas.*”¹³¹²

O referido autor argumenta que se tentou afastar a inconstitucionalidade pela previsão de condições diferentes de enquadramento por Estado-membro; previsão de transferência imediata do valor arrecadado; possibilidade de arrecadação, fiscalização e cobrança compartilhadas; e criação de um órgão para controle do sistema, o CGSN.¹³¹³ O autor não se posiciona, apenas nota que o assunto é polêmico, em face do Princípio Federativo; mas argumenta que não vê “[...] *como seria possível um Regime Unificado de Arrecadação de forma diversa.*”¹³¹⁴

Para DÉBORA SOTTO, como apenas os impostos e contribuições ligados à atividade empresarial podem ser incluídos no regime simplificado previsto pelo artigo 146, III, “d”, da CR/88, a “[...] *autonomia financeira dos Estados, Distrito Federal e Municípios resta assim, ao menos em tese, resguardada*”, sendo a

¹³⁰⁹ GLAUCO LUBACHESKI DE AGUIAR, **Tributação extrafiscal...**, *op. cit.*, p. 185.

¹³¹⁰ *Ibid.*, p. 190.

¹³¹¹ **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 239.

¹³¹² *Ibid.*, p. 239.

¹³¹³ *Ibid.*, p. 240.

¹³¹⁴ *Id.*

*“uniformização do tratamento tributário diferenciado [...] condição sine qua non para o cumprimento do desiderato constitucional da simplificação das obrigações tributárias [...] tão claramente veiculado pelo artigo 179 da Constituição da República.”*¹³¹⁵ Como consequência, a referida autora não *“[...] vislumbra nenhuma inconstitucionalidade material nas previsões abstratas contidas nesses novos dispositivos.”*¹³¹⁶

MARY ELBE QUEIROZ considera o SIMPLES Nacional constitucional, em relação à questão do pacto federativo que, para ela, não foi afrontado, salvo no que tange à centralização do processo judicial de cobrança.¹³¹⁷ Outrossim, para MARINS e BERTOLDI, a tese da inconstitucionalidade da EC 42/03 que, segundo eles, fundamenta-se *“[...] na afirmação de que semelhante regime conspira contra o pacto federativo ao permitir que o Congresso Nacional modifique, ao seu livre talante, as bases de incidência de tributos de competência Estadual, Municipal e Distrital [...]”*, com a ideia de que *“[...] qualquer modificação no padrão original de instituição dos tributos repartidos constitucionalmente significa autêntica abolição da federação brasileira em sua fórmula original [...]”* encontra-se *“[...] exposta a severas críticas.”*¹³¹⁸

Para os referidos autores, no que tange ao aspecto federativo, *“[...] não há que se falar em inconstitucionalidade geral, formal ou material do Simples Nacional [...]”*, pois:

[...] o regime único de tributação para pequenos contribuintes previsto pela EC 42/2003 está longe de representar tendência à extinção da federação, e, portanto, encontra-se distante de resvalar em impedimento do art. 60, § 4º, da Constituição.¹³¹⁹

Como se verá, discordamos de tal posicionamento. Expliquemo-nos, dessarte.

Vê-se que a LC n. 123/06, em diversos momentos, amesquinhou a

¹³¹⁵ **Tributação...**, *op. cit.*, p. 71-72.

¹³¹⁶ *Ibid.*, p. 72.

¹³¹⁷ MARY ELBE QUEIROZ, *Natureza Jurídica do Super Simples nacional e restrições da LC 123/06*, in: **Congresso Nacional de Estudos Tributários**, IV, 2007, São Paulo, dez. 2007. 22. DVD-ROM.

¹³¹⁸ **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 25-26.

¹³¹⁹ JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 26. Sobre o tema, veja-se, ainda: RENALDO LIMIRO DA SILVA e ALEXANDRE LIMIRO, **Manual do Supersimples**: comentários à Lei Geral das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Lei Complementar 123/06), p.56-59; HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO, *Ofensa ao princípio federativo?*, in GLADSTON MAMEDE ET ALII, **Comentários ao Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte**, p. 96-97.

competência tributária e administrativa de Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, visto que o legislador nacional se arrogou o poder de dizer se seus tributos serão cobrados, como e quando o serão.

Um dos resultados de tais enunciados prescritivos é uma limitação da autonomia financeira de tais entes federativos: com a instituição do SIMPLES Nacional, os valores arrecadados das pessoas jurídicas micro e pequenas empresárias, referentes ao ICMS e ao ISS, deixaram de ser arrecadados por tais pessoas políticas constitucionais, tornando-se meros repasses realizados pela União, que foi colocada no polo ativo da relação jurídica tributária.

Isso, como já ressaltado, não é possível diante da opção fixada constitucionalmente por um Estado Federal. E não diminui a gravidade da previsão o fato de o repasse ser realizado automaticamente e sem quaisquer retenções: ainda é mero repasse.

Poderia a União figurar como sujeito ativo, em tais normas jurídicas tributárias, sem ofensa à Carta Maior? Cremos que sim, e para tanto bastaria que leis estaduais, distritais ou municipais assim o previssem, com a transferência da capacidade tributária ativa, permitida em nosso ordenamento.

Outrossim, e ainda mais grave, é o segundo dos resultados da LC n. 123/06: a limitação à autonomia política dos demais entes federativos, pela perda significativa de competência para legislar sobre o ICMS e o ISS, assim como sobre temas afetos ao Direito Administrativo-Tributário.

E não se trata de um conjunto irrelevante, do ponto de vista semântico-pragmático. Como anotamos anteriormente, diz-se que 97% dos empresários enquadram-se na posição de micro ou de pequeno empresário.¹³²⁰ Sendo tal dado real, vê-se que Estados-membros, Distrito Federal e municípios não possuem, com a LC n. 123/06, a competência plenamente estipulada pelo Legislador Constituinte originário para legislar sobre matéria tributária em relação a 97% do universo de possíveis contribuintes.

Por exemplo, com o SIMPLES Nacional não pode mais o Estado-membro estipular livremente alíquotas do ICMS; não pode o Distrito Federal, livremente, determinar casos de substituição tributária; não pode o Município estabelecer, nem

¹³²⁰ Veja-se a subseção 5.1.2, *supra*.

ao menos, se irá ou não instituir o ISS. O advérbio “livremente” deve ser entendido como “dentro das limitações constitucionais”, pois, em momento algum, em nosso ordenamento jurídico, tratou-se de competência absoluta, sem quaisquer limitações.

Há exceções, claro. Podem os entes federativos, em tal sistemática, criar isenções e reduções, por exemplo. Mas elas confirmam a regra: há limitação, e importante, na competência para expedição de normas jurídicas gerais e abstratas sobre temas de sua competência, sem lastro constitucional.

Interessante é que, dentro das generosas “permissões” concedidas pelo legislador nacional aos Estados-membros, encontra-se a de alguns deles poderem estabelecer limites distintos de receita bruta para enquadramento de pessoas jurídicas como micro ou pequenas empresárias.¹³²¹ Mas mesmo aqui, acaba a norma permissiva por ser contrária à autonomia federativa, dessa vez, dos municípios. RICARDO ALEXANDRE considera tal previsão contrária ao “*pacto federativo, ao submeter os Municípios a uma decisão totalmente discricionária do Estado em que situados.*”¹³²²

Isso não é sanado pelo fato de haver representantes de tais pessoas políticas constitucionais no Comitê Gestor do SIMPLES Nacional, que não é supedâneo dos órgãos legislativos dos vinte e sete Estados-membros, do Distrito Federal e dos mais de cinco mil municípios.¹³²³ Não passa o CGSN de órgão administrativo da União, e do Poder Executivo, sem qualquer competência legislativa e sem qualquer natureza convalidadora da lesão ao Princípio Federativo.¹³²⁴

Isso dizemos, fundamentados na natureza do SIMPLES Nacional como um sistema unificado de recolhimento de diversos tributos, por nós encampada.¹³²⁵ Para aqueles que veem no SIMPLES um novo tributo, a situação é ainda mais aberrante, pois, como expusemos anteriormente, teria havido isenção heterônoma vedada expressamente pelo enunciado prescritivo do artigo 151, III, da CR/88.¹³²⁶

¹³²¹ Veja-se o item 5.2.2.2, *supra*.

¹³²² RICARDO ALEXANDRE, **Direito Tributário Esquematizado**, p. 590.

¹³²³ Sobre o número de Municípios, veja-se: IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. *Brasil em síntese: território*. http://www.ibge.gov.br/brasil_em_sintese/tabelas/territorio.htm. Acesso em 13 de julho de 2009.

¹³²⁴ Sobre o CGSN e as limitações para sua atuação, veja-se o item 5.2.2.5, *supra*.

¹³²⁵ Veja-se o item 6.1.2.1, *supra*.

¹³²⁶ Veja-se a subseção 6.1.1, *supra*.

Dissemos que tal limitação à competência legislativa de Estados, Distrito Federal e Municípios se deu sem lastro constitucional. Poder-se-ia argumentar que há fundamento sim, e que ele se encontra no artigo 146, III, “d”, e seu parágrafo único e nos artigos 170, IX, e 179, todos da Carta Maior. Isso, no entanto, não corresponde à realidade, a nosso ver.

Como já visto, os artigos 170, IX, e 179 preveem, em conjunto, normas de competência legislativa para que todos os entes federativos concedam aos micro e aos pequenos empresários tratamento diferenciado e favorecido em matéria administrativa e tributária.¹³²⁷ Isso é real, mas não implica permissão para o legislador nacional expedir normas sobre matérias de competência de Estados, Distrito Federal e Municípios. Com tais dispositivos, cada um dos entes federativos tem competência para instituir o tratamento diferenciado e favorecido que lhes aprouver, observados os limites constitucionais inerentes, o que, aliás, coaduna harmonicamente com os demais dispositivos constitucionais que determinam a forma federativa de Estado.

Nesse sentido, recorda GLAUCO AGUIAR:

Pelo comando do Art. 179 da Constituição de 1988, cada unidade federativa deveria incentivar as empresas de menor porte econômico mediante a simplificação das obrigações de natureza administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, concedendo-lhes tratamento jurídico favorecido e diferenciado.¹³²⁸

Sobra, então, a previsão do artigo 146, III, “d”, e seu parágrafo único. Realmente, ali se encontra prevista a instituição, pelo legislador nacional, de um regime único de recolhimento de tributos de todos os entes federativos, além da previsão de regimes especiais ou simplificados para o ICMS. Mas o cientista do Direito deve ter em mente que se trata de previsão que não se encontrava na redação originária do Texto Constitucional: foi incluída pela EC n. 42/03. Diante disso, têm-se duas opções: a) a interpretação de tais dispositivos **conforme** a Constituição Federal em sua redação originária, como norma geral em matéria tributária; e b) a interpretação de que eles permitem ao legislador nacional excepcionar a competência legislativa de Estados, Distrito Federal e Municípios, como lei complementar que institui normas sobre o ICMS e o ISS, substituindo a legislação dos entes competentes.

¹³²⁷ Veja-se a subseção 5.1.1, *supra*.

¹³²⁸ GLAUCO LUBACHESKI DE AGUIAR, **Tributação extrafiscal...**, *op. cit.*, p. 190-191.

No primeiro caso, que nos parece o mais adequado para que se mantenha a sistematicidade normativa do direito pátrio, a emenda constitucional seria válida, por não afrontar nenhuma previsão que se constitua em cláusula pétrea.

Nesse sentido, afirma LEONARDO FURTADO LOUBET:

A Emenda Constitucional nº 42/03, no ponto em que autoriza a atuação conjunta entre os Fiscos Federal, Estaduais e Municipais e na parte em que autoriza o recolhimento unificado de tributos, em si mesma considerada não apresenta qualquer tipo de inconstitucionalidade. O próprio artigo 199 do Código Tributário Nacional, que data de 1966, já previa a assistência mútua e troca de informações entre as Administrações Tributárias, mediante lei ou convênio. O que merece atenção é a *interpretação* a ser dada a essa Emenda Constitucional, para que não haja um elastério tal que chegue ao ponto de se tolerar arbítrios, notadamente porque a troca de informações nunca significou invasão de competência administrativa entre as unidades federativas.¹³²⁹

Analisando a redação de tais dispositivos, não há, necessariamente, que interpretá-los como se contivessem normas jurídicas limitadoras da competência legislativa dos demais entes federativos. Ora, instituir um regime simplificado e centralizado de arrecadação de tributos não implica colocar a União no polo ativo da relação jurídica tributária de competência estadual, distrital ou municipal. Bastaria, e aqui damos exemplos apenas para demonstrar a amplitude da norma de competência tributária inserta por tais previsões constitucionais, manter integralmente a competência legislativa dos demais entes federativos, e instituir, tão somente, um sistema informatizado que permitisse a expedição de guias de recolhimento unificadas, e cuja receita específica fosse direta para o ente competente; ou então, bastaria manter a opção de inclusão dos demais entes federativos na sistemática, como no SIMPLES Federal – afinal, a instituição de regime único não implica a vinculação dos demais entes federativos: isso não está expresso no texto constitucional.¹³³⁰ Caso se considerasse tal forma de pouca

¹³²⁹ LEONARDO FURTADO LOUBET, Disposições Preliminares... *op. cit.*, p. 23.

¹³³⁰ Entendemos que, nesse caso, seria necessária a existência de prévia lei do ente federativo que quisesse aderir à sistemática, amoldando o ICMS e/ou o ISS às disposições da sistemática simplificada prevista na lei complementar nacional, sob pena de malferir-se a indelegabilidade da competência tributária, vigorosamente exposta por CARRAZZA; afinal, “*Se União, Estados, Municípios e Distrito Federal pudessem comutar livremente, seja por meio de leis, seja por meio de convênios, suas competências tributárias, [...] a decisão constituinte seria, neste particular, absurdamente despida de força e prestígio, por modificável de acordo com as conveniências episódicas das pessoas políticas. [...]*” Cf. ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p.605. DÉBORA SOTTO também considerava necessária prévia lei como “[...] *pressuposto inafastável para a válida celebração dos convênios [...]*”, no que se refere ao período anterior à EC n. 42/2003, mas não alude expressamente à necessidade de adequação do tributo à legislação nacional, tão

efetividade, poder-se-ia expedir norma indutora, com vantagens para os entes federativos que optassem pela sua inclusão, tudo dentro dos parâmetros constitucionais *etc.* O mesmo se aplica à previsão de instituição de regimes especiais em relação ao ICMS, e, nesse caso, parece-nos que a única forma de afirmar ser o referido dispositivo conforme à CR/88, é garantindo aos Estados e ao Distrito Federal a opção de inclusão no regime simplificado previsto.

A segunda interpretação, que daria, “*prima facie*”, validade à LC n. 123/06, não tem a mesma sorte. É claro que o Texto Maior prevê limitações à competência legislativa estadual, distrital e municipal em relação a seus tributos, e, como vimos, trata-se de dispositivos que devem ser interpretados conjuntamente com os que outorgam competência tributária, dando-lhe feição.¹³³¹ MARCELO CARON BAPTISTA, ao tratar da possibilidade de fixação de alíquotas máximas no Imposto sobre Serviços – ISS, pelo legislador nacional, afirma:

Não se cogita, nesse ponto, de violação ao princípio da autonomia das pessoas políticas, especialmente dos Municípios e do Distrito Federal. A possibilidade de estarem obrigados a observar um fator máximo indicado por lei complementar é elemento de definição de sua própria autonomia e da sua própria competência tributária. Assim como outras regras constitucionais dão contornos à autonomia dos entes políticos, essa autorizada limitação também o faz, contribuindo para a própria definição do arquétipo constitucional do ISS.¹³³²

Mas isso se dá com os dispositivos que foram enunciados no mesmo momento dos que outorgaram competência tributária, o da promulgação da Constituição, em 5 de outubro de 1988. A nosso ver, não há permissão para que a Competência Reformadora crie novas limitações em detrimento da competência tributária de alguns entes federativos, como ocorreria com tal exegese.

Afinal, a vedação do § 4º do artigo 60 da Carta Maior é mais forte do que inicialmente se pode imaginar: não é apenas vedada emenda constitucional que venha a abolir a Federação, o que não é o caso. **É terminantemente proibida**

somente se referindo a uma lei que delimitasse “[...] *os termos em que se daria a adesão ao SIMPLES* [...]” e autorizasse “[...] *o Chefe do Executivo a celebrar o acordo de vontades com a União Federal, dentro dos estritos limites postos pelo Legislativo.*” Com isso, para referida autora, haveria apenas “[...] *a delegação de meras competências administrativas, pertinentes à arrecadação, fiscalização e cobrança dos tributos, e na medida estrita do disposto no convênio, que ademais era denunciável a qualquer tempo.*” Cf. DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 97-98. Parece-nos, no entanto, que, sem a modificação da norma de incidência do imposto de competência estadual, distrital ou municipal, a assinatura do convênio, ainda que autorizado por lei, implicaria em clara – e inconstitucional – delegação da competência tributária.

¹³³¹ Nesse sentido: GLAUCO LUBACHESKI DE AGUIAR, **Tributação extrafiscal...**, *op. cit.*, p. 170-171.

¹³³² MARCELO CARON BAPTISTA, **ISS**: do texto à norma, p. 625.

qualquer proposta de emenda constitucional que seja tendente a abolir a forma federativa de Estado.

Tender é “dirigir-se, encaminhar-se”, “ter tendência, inclinação ou disposição para alguma coisa”, “aproximar-se de”, “ter por fim, ter em vista; destinar-se”, ou ainda “inclinar-se, voltar-se”.¹³³³ Segundo RICARDO ALEXANDRE, em tal previsão constitucional, significa diminuir a amplitude, pois “[...] *ato que diminui a amplitude de uma regra é ato ‘tendente a abolir’ tal regra.*”¹³³⁴ Parece-nos que o conteúdo semântico do referido dispositivo é mui claro!

Não há, é evidente, **abolição** da Federação. Mas sim, irrefreável **tendência**. Houve efetiva modificação de competência tributária, no caso, **substancialmente**. Não vemos vedação absoluta a modificações de competência tributária que, em si mesmas, não se encontram previstas nas vedações do § 4º do artigo 60 do Texto Maior. Mas sem nova norma jurídica de competência, que permita o auferimento de receita tributária própria **equivalente**, e não repassada, aos entes federativos que tiverem subtraída a competência tributária prevista originalmente, o que se poderia verificar num aspecto semântico-pragmático de análise jurídica, há a **tendência** vedada como cláusula pétrea. No caso, como não houve a outorga de outras fontes de receita, não é necessário adentrar em tal âmbito semiótico de análise do jurídico: sintático-semanticamente já se nota a afronta à vedação constitucional!

Com isso, mesmo que só observado o aspecto sintático-semântico, que é nosso foco, podemos concluir o seguinte: a) o artigo 146, inciso III, alínea “d”, e seu parágrafo único, incluídos pela EC n. 42/03, **são constitucionais**, desde que interpretados de forma a não conflitar com o Princípio Federativo, o que nos parece possível; e b) a Lei Complementar n. 123/06 **é inconstitucional**, no que tange à vinculação obrigatória de Estados-membros, Distrito Federal e Municípios ao SIMPLES Nacional, assim como em relação às limitações à competência tributária por ela impostas aos referidos entes federativos, e à inclusão da União no pólo ativo da relação jurídica tributária do ICMS e do ISS.

¹³³³ ANTÔNIO HOUAISS, MAURO DE SALLES VILLAR e FRANCISCO MANOEL DE MELLO FRANCO, **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**, p. 1827.

¹³³⁴ RICARDO ALEXANDRE, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 590. Nesse sentido, veja-se também: ROBINSON SAKIYAMA BARREIRINHAS, Inconstitucionalidade do “Super Simples”, **RDDT**, n. 126, p. 48-53.

7.2 O SIMPLES NACIONAL E A NORMA TRIBUTÁRIA: PRATICABILIDADE VÁLIDA?

7.2.1 A FICÇÃO TRIBUTÁRIA, A OPÇÃO DO CONTRIBUINTE E SUA IRRETRATABILIDADE

Na seção anterior, analisamos a utilização da técnica da simplificação utilizada no SIMPLES Nacional, típica da praticabilidade tributária, consistente no recolhimento unificado e centralizado de diferentes tributos, em face do Princípio Federativo.

Nosso foco, doravante, é diverso: analisaremos a aplicação da técnica da ficção tributária, também com fulcro na praticabilidade, e suas implicações nas normas de incidência tributária incluídas na sistemática simplificada, em cotejo com os Princípios da Estrita Legalidade e da Capacidade Contributiva.¹³³⁵

Na criação do SIMPLES Nacional houve a estipulação de ficção tributária nos critérios materiais do antecedente e do consequente normativos, neste último caso, mais especificamente, no subcritério da base de cálculo, como já afirmamos e como se verá em análise mais detalhada posteriormente.¹³³⁶

Na realidade, com tais ficções tributárias, os micros e pequenos empresários passam a fazer parte de um subsistema de tributação, por assim dizer, como bem apontam MARINS e BERTOLDI.¹³³⁷

O questionamento, de natureza preliminar, que nos fazemos, sem analisar se a forma pela qual tais ficções se comportam na estrutura normativa, é: pode, o legislador infraconstitucional, excepcionar de tal forma o regime tributário ordinário, em nome da praticabilidade tributária?

Entendemos que sim, desde que observados os requisitos referidos, e nos interessa, na presente subseção, a análise de seu caráter opcional.

Com efeito, o próprio artigo 146, parágrafo único, prevê que o sistema simplificado de tributação aos micro e pequenos empresários deve ser optativo,

¹³³⁵ Sobre referidos princípios, veja-se as seções 3.2 e 3.3, *supra*.

¹³³⁶ Veja-se as subseções 6.2.3, *supra* e 7.2.2, *infra*.

¹³³⁷ **Simplex Nacional...**, *op. cit.*, p. 68-69.

como já ressaltado.¹³³⁸ O legislador nacional deu cumprimento a tal determinação constitucional, e no artigo 16 da LC 123/06 prevê que o SIMPLES Nacional é opcional para o contribuinte.

Ao analisarmos a praticabilidade tributária manifestada através de ficções jurídicas, chegamos à conclusão de que há claros limites para sua utilização, que agora recordamos: a) a existência de previsão em lei; b) na utilização de ficção tributária, que inexistia impertinência entre o consequente e o antecedente normativo, com previsão constitucional ou inserta em norma geral em matéria tributária, vale dizer, que exista um vínculo conceito jurídico fictamente estabelecido na norma inferior e as determinações das normas de competência tributária; e c) a possibilidade de opção do contribuinte pela aplicação do regime de ficção, se houver autorização constitucional para tanto.¹³³⁹

O requisito “b” será analisado posteriormente. O que aqui nos interessa é uma reflexão acerca dos requisitos “a” e “c”. Entendemos que, no particular, a sistemática simplificada sob estudo os observa. Com efeito, há previsão em lei, e há a possibilidade de opção para o contribuinte, que permite a observância do Princípio da Capacidade Contributiva, e, de consequência, permite a existência de ficção tributária. E há autorização constitucional para tal sistema optativo?

Entendemos que sim, mas para tal resposta não basta a análise do art. 146, parágrafo único, I, da CR/88, que a isso alude expressamente. É que tal dispositivo foi inserido pela EC 42/2003 e poderia afrontar à Capacidade Contributiva, que, como relatamos, constitui-se em cláusula pétrea. Isso não ocorre, a nosso ver, por pelo menos duas razões: a uma, porque o Texto Constitucional, em sua redação original, já previa a necessidade de tratamento diferenciado e favorecido às MEs e EPPs, em seus artigos 170, IX, e 179, como objetivo da Ordem Econômica, como já visto, o que, de “per se”, dá relevante fundamento para a existência da possibilidade de opção; a duas, porque para a observância do art. 145, § 1º do Texto Maior, pode-se fundamentar referida previsão na própria observância da Capacidade Contributiva das MEs e EPPs.

Apesar de não ter tratado de nosso específico objeto de estudo, consideramos relevante o entendimento de LEONARDO SPERB DE PAOLA, quando trata

¹³³⁸ Veja-se a subseção 7.1.1, *supra*.

¹³³⁹ Veja-se a subseção 4.2.3 e 4.2.4, *supra*.

da possibilidade de justificação de regimes tributários com opção do contribuinte:

[...] há situações que justificam seja dada a opção. Temos, por exemplo, aqueles casos em que, devido ao pequeno porte do contribuinte, a utilização de um mecanismo de tributação voltado à descoberta da riqueza efetiva (lucro real, por exemplo) geraria despesas administrativas desproporcionais ao tributo a ser pago e à magnitude da atividade empresarial. Aí, a opção não é facultada de forma arbitrária, mas se fundamenta em razões ponderáveis, não ofendendo ao ideal de justa distribuição da carga tributária.¹³⁴⁰

No que tange à necessidade de ser um regime opcional para sua validade, MARINS e BERTOLDI são da mesma opinião. Para os referidos autores:

[...] essa forma de cobrança [prevista pelo SIMPLES] padeceria de inconstitucionalidade para os tributos que não têm como base de cálculo a receita bruta, mas como todo o regime especial do Simples e sua estimação objetiva constituem um modelo tributário opcional e favorecido, essa discussão tende a carecer de relevância, na medida em que o contribuinte que não estiver de acordo com a estimação utilizada (receita bruta) pode operar normalmente sob a égide do sistema geral.¹³⁴¹ [esclarecemos nos colchetes]

E complementam:

O que existe é a eleição do regime pelo contribuinte; desde que reúna os requisitos de enquadramento no sistema do Simples Nacional, poderá escolher entre o regime geral e o regime especial para os mesmos tributos. Essa facultatividade da opção é a coluna fundamental da própria constitucionalidade do regime especial, pois permite ao legislador adotar unificadamente o critério de estimação pela receita bruta, mesmo para os tributos cuja matriz constitucional não contemple esta possibilidade. Caso fosse obrigatória para o contribuinte a sujeição a uma base de cálculo não prevista constitucionalmente, todo o regime padeceria de inconstitucionalidade.¹³⁴²

No mesmo sentido pensa REGINA HELENA COSTA, para quem a previsão de ser um regime optativo, na referida hipótese, adéqua-se às limitações necessárias para a instituição de regimes simplificados.¹³⁴³

MARINS e BERTOLDI ressaltam, contudo, em outra passagem, que, apesar desta da substituição do regime geral tributário por um especial ser permitida, pelo caráter facultativo para o contribuinte, “[...] *deve ser avaliado o risco da criação [...] de diversos microssistemas substitutivos do geral, que, ainda que possam ser aparecer como menos onerosos aos contribuintes, acabam por promover a marginalização de garantias constitucionais [...]*”[sic], como é o caso, e o exemplo é

¹³⁴⁰ LEONARDO SPERB DE PAOLA, **Presunções e ficções no Direito Tributário**, p.146.

¹³⁴¹ JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 70.

¹³⁴² *Ibid.*, p. 74.

¹³⁴³ REGINA HELENA COSTA, **Praticabilidade...**, *op. cit.*, p. 231.

deles próprio, do princípio da não-cumulatividade.¹³⁴⁴

Se o caráter opcional da sistemática simplificada se encontra albergada constitucionalmente, dúvida se impõe quanto à validade de sua irretratabilidade, prevista no art. 16 da LC 123/06.¹³⁴⁵ Com efeito, não há previsão expressa no artigo 146, parágrafo único, do Texto Maior, sobre tal possibilidade, que é utilizada também na sistemática do Imposto sobre a Renda calculado sobre o lucro presumido.

PAULO CAMARGO TEDESCO entende, tanto no caso da sistemática do lucro presumido, no IRPJ, quanto no do SIMPLES Federal, analisado por ele, à época, mas cujas conclusões podem ser transferidas ao SIMPLES Nacional sem qualquer prejuízo, que a irretratabilidade da opção é inconstitucional, pois as formas de cálculo das referidas sistemáticas não se coadunam com a norma de competência constitucional, além de existir violação da capacidade contributiva.¹³⁴⁶ Para o autor, a irretratabilidade possui caráter contratual, e é inválida a exação tributária fundamentada exclusivamente em “[...] *fundo contratual* [...]”, por sua natureza *ex lege*.¹³⁴⁷

Não há, parece-nos, instituição de tributo com fundo contratual, pois, como já ressaltamos, vemos, no SIMPLES, uma forma de recolhimento diferenciada de diversos tributos, que continuam tendo incondicional natureza “ex lege”.

E não vemos vedação, na norma de competência constitucional, para que, através de lei, em observância ao Princípio da Estrita Legalidade, o legislador infraconstitucional preveja condições para a aceitação da opção pela sistemática simplificada, e, entre elas, a sua irretratabilidade para um determinado período. Do ponto de vista semântico-pragmático poder-se-ia argumentar que a plena retratabilidade da opção inviabilizaria a sistemática que **deveria ser** simplificada. Mas, quedando-nos em nosso foco de estudo, entendemos que há competência legislativa para tanto, ou seja, trata-se de recurso válido pela praticabilidade tributária.

Claro que, se houver lesão à norma de competência constitucional ou à

¹³⁴⁴ JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simplex Nacional...**, *op. cit.*, p. 78.

¹³⁴⁵ Veja-se o item 5.2.2.2, *supra*.

¹³⁴⁶ *A inconstitucionalidade da irretratabilidade imposta à opção pelos regimes de tributação do Imposto de renda. Simples e Lucro Presumido*, **RTFP**, n. 58, p. 131.

¹³⁴⁷ PAULO CAMARGO TEDESCO, *A inconstitucionalidade da irretratabilidade...*, *op. cit.*, p. 128-130.

capacidade contributiva, o que veremos a seguir, haverá problemas: no entanto, em tais casos, não será a irretratabilidade da opção pelo regime diferenciado inválida, mas, sim, todo o regime em si mesmo considerado. Afinal, se afrontar a Carta Maior, o SIMPLES Nacional será inválido, ainda que mais benéfico, do ponto de vista econômico, para o contribuinte; afinal, a validade de uma norma em face dos Princípios Constitucionais Tributários, não é uma via de mão única, a ser oposta apenas diante do Estado.

Com isso, entendemos possível a criação de um regime tributário simplificado, baseado em ficções tributárias, se houver a opção do contribuinte. Outrossim, parece-nos válida a irretratabilidade da opção prevista infraconstitucionalmente. Resta saber se tais ficções não ultrapassam outros limites constitucionais, o que doravante passamos a verificar.

7.2.2 A FICÇÃO TRIBUTÁRIA E OS TRIBUTOS INCLUÍDOS NA SISTEMÁTICA

7.2.2.1 O binômio critério material da hipótese e base de cálculo do consequente

No segundo capítulo, verificamos que a norma jurídica tributária possui alguns elementos que lhe são ínsitos, analisados, de forma decomposta, pelo instrumental da Regra-Matriz de Incidência Tributária – RMIT.¹³⁴⁸

Falta um aprofundamento, deveras pertinente: há estreita conexão entre o critério material da hipótese e a base de cálculo, que se encontra no critério material do consequente. É em tal “[...] *integração lógico-semântica* [...]” que se define a espécie tributária, como recorda BARROS CARVALHO.¹³⁴⁹

O critério material da hipótese, como visto, é o núcleo da hipótese de incidência composto por verbo e complemento, que descrevem abstratamente uma atuação estatal ou um fato do particular.”¹³⁵⁰ Como vimos, tal descrição, no que concerne aos tributos não-vinculados a uma atuação estatal, deve dar-se em relação a um fato que seja signo de riqueza, exatamente pelo Princípio da Capacidade Contributiva em seu sentido objetivo, que se encontra previsto em

¹³⁴⁸ Veja-se a seção 2.3, *supra*.

¹³⁴⁹ **Direito tributário, linguagem e método**, p. 546.

¹³⁵⁰ *Id.*

nosso ordenamento jurídico.¹³⁵¹

O referido princípio, por exigir que a tributação recaia sobre fatos que indiquem a existência de riqueza, em relação à descrição da hipótese normativa, causa um efeito vinculador em relação ao consequente normativo: o valor pecuniário a ser levado ao Estado pelo sujeito passivo deve ser uma determinada quantidade da riqueza que o obrigou a fazê-lo, observados os limites impostos pelo não-confisco.¹³⁵² Há uma ligação necessária, desse modo, entre a base de cálculo que se encontra no consequente normativo e o critério material da hipótese: aquela deve ser uma medida deste.

Caso contrário, inobservado estaria o Princípio da Capacidade Contributiva: bastaria a hipótese prever um fato signo de riqueza, como ser proprietário de imóvel, mas determinar ao sujeito passivo que levasse ao Estado um percentual aplicado sobre o valor de um imóvel alheio, de maior valor; ou, ainda, ao prever, como fato signo de riqueza, a prestação de um dado serviço, e determinar que o valor a ser pago corresponderá a um dado percentual sobre o valor da propriedade rural de propriedade do sujeito passivo ou de outrem.

O limite para tais situações, que soam absurdas, mas que, diante da estrutura normativa, não são impossíveis, do ponto de vista sintático, parece-nos, é a capacidade contributiva objetiva. Por conta dela, a base de cálculo deve ser uma medida do critério material da hipótese.¹³⁵³

Afirma Barros Carvalho:

Todo o esforço do legislador há de estar orientado no sentido de promover o perfeito ajuste entre o enunciado mensurador da base de cálculo e a formulação enunciativa da hipótese. Dito de outro modo, a perspectiva dimensível há de ser u'a medida efetiva do fato jurídico tributário, recolhido como tal pela hipótese normativa. Não será qualquer proporção, ainda que retirada do mesmo suporte fáctico, que servirá como aspecto mensurador: é fundamental a perfeita conexão entre o fato descrito pela hipótese e o fato construído para ser sua base de cálculo ($F_{jt} \approx F_{bc}$).¹³⁵⁴

Também defendem tal posicionamento, de modo exemplificativo, HELENO TÔRRES, PAULO AYRES BARRETO, JOSE LUIZ PÉREZ DE AYALA, MARCELO VIANA SALOMÃO, DIEGO DINIZ RIBEIRO e GABRIEL MAGALHÃES BORGES PRATA, JOSÉ ARTUR

¹³⁵¹ Veja-se a seção 3.3, *supra*.

¹³⁵² Sobre o não-confisco, veja-se a subseção 3.3.2, *supra*.

¹³⁵³ No mesmo sentido: LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ, **Sujeição Passiva Tributária**, p. 168-169.

¹³⁵⁴ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário**: fundamentos jurídicos da incidência, p. 178.

LIMA GONÇALVES, DÉBORA SOTTO, MARINS E BERTOLDI, PAULO CAMARGO TEDESCO, MISABEL DERZI, LUÍS CÉSAR DE SOUZA QUEIROZ, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI e VANESSA RAHAL CANADO, LEONARDO SPERB DE PAOLA, assim como JOSÉ ROBERTO VIEIRA.¹³⁵⁵ Este último autor traz uma esclarecedora síntese sobre o tema:

Entre nós, ALFREDO AUGUSTO BECKER e GERALDO ATALIBA, em caráter pioneiro, perceberam o papel de realce que cabe à **Base de Cálculo** nos domínios de norma de incidência, a ponto de erigi-la em núcleo da hipótese. Determinando, em concerto com a alíquota, o objeto da prestação para a qual convergem os interesses de ambos os sujeitos da relação tributária, é evidente que a base de cálculo tem sua morada nessa relação, dela não se podendo afastar, sob pena de esvaziamento não só desse vínculo como também do conseqüente normativo. Sem incorrer no equívoco estrutural de BECKER e ATALIBA, PAULO DE BARROS CARVALHO compreendeu a intuição desses juristas no aproximar o núcleo da hipótese de incidência e a base de cálculo, formulando a função comparativa desta última.¹³⁵⁶

BARROS CARVALHO, aprofundando o estudo sobre a base de cálculo, afirma que ela possui três diferentes funções, com o que estamos plenamente de acordo: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária.¹³⁵⁷ Afinal,

A grandeza haverá de ser mensuradora adequada da materialidade do evento, constituindo-se, obrigatoriamente, de uma característica peculiar ao fato jurídico tributário. Eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Infirmando, quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento

¹³⁵⁵ HELENO TÔRRES, **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**, p. 341-342; PAULO AYRES BARRETO, **Imposto sobre a renda e preços de transferência**, p. 90; JOSÉ LUIS PEREZ DE AYALA, **Las ficciones en el derecho tributário**, p. 97; MARCELO VIANA SALOMÃO, DIEGO DINIZ RIBEIRO e GABRIEL MAGALHÃES BORGES PRATA, *Tributação no setor bancário e questões controversas*, in: **Congresso do IBET, III...**, op. cit., p. 536-537; JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES, **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**, p. 190-192; DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, op. cit., p. 132-133; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, op. cit., p. 134; PAULO CAMARGO TEDESCO, *A inconstitucionalidade da irretratabilidade...*, op. cit., p. 122-123; MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, *Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, "para frente"*, in: *Id. Construindo o direito tributário na constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso*, p. 182-185; No mesmo sentido: LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ, **Sujeição...**, op. cit., p. 168-169; EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI e VANESSA RAHAL CANADO, *Direito Tributário e Direito Financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação*, in: EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**, p. 613-614; LEONARDO SPERB DE PAOLA, **Presunções e ficções no Direito Tributário**, p. 117-118; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz de incidência do IPI**, p. 67-68; *Imposto sobre Produtos Industrializados: uma águia garciamarquiana entre os tributos*, in: EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, FERNANDO AURÉLIO ZILVETI e ROBERTO QUIROGA MOSQUERA. [Coords], **Tributação das Empresas: Curso de Especialização**, p. 179-180.

¹³⁵⁶ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *Imposto sobre Produtos Industrializados: uma águia garciamarquiana...* op. cit., p. 190-191.

¹³⁵⁷ **Curso...**, op. cit., p. 342-346; **Direito Tributário: fundamentos...**, op. cit., p. 171.

que o legislador declara como a medula da previsão fáctica. Por fim, afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, prevalecendo, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo avaliada.¹³⁵⁸

E se houver incongruência no binômio hipótese de incidência e base de cálculo, “[...] *a base é que deve prevalecer.*”¹³⁵⁹

Ademais, afirma o referido autor, diante das funções da base de cálculo e das previsões dos artigos 145, § 2º, e 154, I, da CR/88, que não é possível a existência de tributo sem base de cálculo e alíquota.¹³⁶⁰ Com isso, nos recordamos da tormentosa temática dos tributos fixos, tão utilizados pelo legislador pátrio nacional, e referendados pelo Judiciário, e sempre apontados por grande número de doutrinadores, como veementemente inconstitucional.¹³⁶¹ Não analisaremos a questão, aqui, por desnecessária para o objetivo que nos move, mas queda anotada a observação.¹³⁶²

Voltando-nos para a sistemática favorecida sob estudo, afirmamos anteriormente que ela inclui as normas de incidência tributária de oito diferentes tributos.¹³⁶³ Grosso modo, a norma simplificadora equivale à soma dessas oito normas de incidência tributária, mesmo não se levando em conta as diferenças de cada caso e as numerosas exceções.¹³⁶⁴ Até aí, em vista da opção dada ao micro e ao pequeno empresário, não haveria qualquer problema.

A situação torna-se mais complexa quando se verifica que não se trata, tão somente, da pura e simples soma das oito normas de incidência tributária como elas são no regime ordinário de tributação. Como já expusemos, utiliza-se o legislador, na maioria deles, de ficção tributária, localizada nos critérios materiais da hipótese e do consequente normativo, aqui, mais exatamente, em sua base de

¹³⁵⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 345; Id **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 172.

¹³⁵⁹ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 346.

¹³⁶⁰ *Ibid.*, p. 338-339.

¹³⁶¹ Veja-se, exemplificativamente: PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 339; **Direito Tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 170; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz de incidência do IPI...**, *op. cit.*, p. 67. Em sentido contrário, ainda que não expressamente, veja-se: SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária**, p. 99.

¹³⁶² É de se notar que no próprio SIMPLES Nacional há, ao menos, duas passagens com menção expressa aos tributos fixos: o artigo 18-A, que trata do Microempreendedor Individual – MEI, e o artigo 18, § 18, que trata da possibilidade de os Estados e Municípios instituírem ICMS e ISS, respectivamente, de forma fixa.

¹³⁶³ Veja-se o item 5.2.2.3, *supra*.

¹³⁶⁴ Veja-se o item 5.2.2.3, *supra*.

cálculo.¹³⁶⁵

Isso foi notado por alguns. ALEX GOZZI, por exemplo, afirma que a LC n. 123/06 “[...] *prevê uma base de cálculo única que é a receita bruta que notadamente não coincide com a base de cálculo de todos os tributos abrangidos pelo Simples Nacional, o que poderia suscitar questionamentos.*”¹³⁶⁶ CAROLINE SAID DIAS, analisando o SIMPLES Federal, afirmou:

[...] quando o legislador criou o sistema unificado de tributação, deixou de estabelecer paralelo direto entre a obrigação tributária e a ocorrência do fato gerador. [...]

Todos os tributos cobrados unificadamente no sistema Simples não mantêm correlação com seus fatos geradores, levando assim, a inevitável alegação de inconstitucionalidade do sistema por infração ao princípio da legalidade e de seu decorrente, o da tipicidade.¹³⁶⁷

Também DÉBORA SOTTO, referendando a opinião de JOSÉ CONSTANTINO DE BASTOS JUNIOR, afirma ter havido, além de “[...] *isenções parciais ou totais dos tributos abarcados pelo sistema simplificado* [...]” a “[...] *adoção de bases de cálculo presumidas* [...]” em relação a alguns deles.¹³⁶⁸

Também ZELMO DENARI afirma:

As alíquotas e bases de cálculo ali versadas [no SIMPLES Nacional] não têm referibilidades algumas com as dos respectivos tributos, pois levam em consideração um único dado: a receita bruta acumulada em cada mês.

[...]

Trata-se, portanto, de um esquema impositivo atípico, que introduz no sistema novos índices de apuração do tributo devido, com uma particularidade: a quantia apurada comporta-se como *obrigação tributária presumida* e seu recolhimento aos cofres públicos tem o condão de extinguir, em caráter definitivo, o respectivo crédito tributário.¹³⁶⁹

MARY ELBE QUEIROZ não vislumbra lesão à regra-matriz de incidência tributária dos tributos incluídos na sistemática.¹³⁷⁰ MARINS e BERTOLDI, no próprio

¹³⁶⁵ Veja-se as subseções 6.2.3 e 7.2.1, *supra*.

¹³⁶⁶ ALEX GOZZI, *Das alíquotas e base de cálculos Arts. 18 a 20*. in: HALLEY HENARES NETO, **Comentários...**, *op. cit.*, p. 147.

¹³⁶⁷ CAROLINE SAID DIAS, *Considerações sobre o Simples: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte*, **RDDT**, n. 54, p. 22-23.

¹³⁶⁸ DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 135; JOSÉ CONSTANTINO DE BASTOS JUNIOR, *Discriminação inconstitucional das empresas de serviço – lei 9.317/96 – “Simples”*, p. 195, *apud* DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 135.

¹³⁶⁹ **Curso de Direito Tributário**, p. 343-344.

¹³⁷⁰ MARY ELBE QUEIROZ, *Natureza Jurídica do Super Simples nacional e restrições da LC 123/06*, in: **Congresso Nacional de Estudos Tributários**, IV, 2007, São Paulo, dez. 2007. 22. DVD-ROM.

conceito analítico que trazem para o SIMPLES Nacional, já aqui mencionado, apontam a existência de um “[...] *regime especial de tributação por estimativa objetiva*.”¹³⁷¹ Nesse diapasão, afirmam que a “[...] *Lei do Simples, ao eleger a receita bruta como medida objetiva para pagamento de diversos tributos com bases de cálculo completamente distintas, consagrou o sistema de estimativa objetiva*.”¹³⁷²

Para os referidos autores, no caso do SIMPLES, a necessária correlação entre base de cálculo e critério material da hipótese “[...] *é relativizada por diversos fatores inerentes ao seu modelo*.”¹³⁷³ Expõem que, por se dar o recolhimento através de estimativa objetiva, “[...] *o legislador determina qual será a base de apuração direta, mesmo que esta base esteja apenas relativamente relacionada com o fato jurídico tributário*.”¹³⁷⁴ Ademais, pela condensação de vários tributos num recolhimento único, acaba-se “[...] *desintegrando [...] a regra matriz original de cada tributo*.”¹³⁷⁵ Ademais, por ser o regime opcional, vale dizer, consentido, “[...] *relativiza-se a pertinência constitucional entre a materialidade do tributo e sua base de cálculo*.”¹³⁷⁶

Parece-nos correto que, ancorado na praticabilidade tributária, pode o legislador determinar a base de cálculo de forma relativamente relacionada com o fato jurídico tributário, o que é válido pela opção realizada pelo contribuinte, como já expusemos.¹³⁷⁷ Daí a afirmar que existe a desintegração da regra-matriz original dos tributos, ou a relativização da pertinência constitucional entre a materialidade do tributo e sua base de cálculo, há uma distância considerável: em ambos os casos, haveria inconstitucionalidade flagrante.

Os tributos incluídos na sistemática incidem sobre o “íter” econômico empresarial. Uma determinada sociedade empresária industrializa um produto e com ele realiza operação de venda – sobre a qual incide o IPI –, momento em que ele se torna mercadoria e é objeto de operações de circulação, no mercado, por outras sociedades empresárias, – incidindo o ICMS –; ou então, uma sociedade empresária presta serviços, – havendo a incidência do ISS. Tais atividades geram,

¹³⁷¹ Veja-se o item 6.1.2.1, *supra*, e também: JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 68.

¹³⁷² **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 70.

¹³⁷³ *Ibid.*, p. 134.

¹³⁷⁴ *Id.*

¹³⁷⁵ *Id.*

¹³⁷⁶ *Id.*

¹³⁷⁷ Veja-se a subseção 7.2.1, *supra*.

para todas as componentes do ciclo, faturamento decorrente das operações – sobre o qual incide a COFINS e o PIS. Disso decorre acréscimo patrimonial, o lucro – sobre o qual incide o IRPJ e a CSLL. Há, portanto, toda uma cadeia econômica, sobre a qual os referidos tributos incidem, cada um em um específico momento. Ao lado disso encontra-se a CPP, que incide sobre o pagamento de salários ou outros rendimentos a trabalhadores realizado pela sociedade empresária, no intuito de viabilizar a cadeia produtiva antes mencionada.

Todos os oito tributos passam a ter como base de cálculo a receita bruta, e o auferimento de tal receita implica a ocorrência fictícia da hipótese normativa.¹³⁷⁸ Resta o questionamento, ao qual, aqui, pretendemos responder, se é válida tal ficção tributária. Para tanto, entendemos necessária a análise, ainda que simplificada, dos critérios materiais do antecedente e consequente normativos de cada um desses tributos, utilizando-se, para tanto, da RMIT. Vejamo-los, portanto.

7.2.2.2 Imposto sobre a renda da pessoa jurídica - IRPJ

No regime ordinário de tributação, o IRPJ, imposto de competência federal, tem por critério material da hipótese a ação de “auferir renda”.¹³⁷⁹ Isso se dá pela previsão do artigo 153, III, da CR/88, que outorga competência à União para sua instituição.

O CTN, igualmente, trata do imposto, em seus artigos 43 a 45.

E o legislador federal assim o prevê, nas diversas leis que tratam do IRPJ, com as suas numerosas discussões específicas que não cabem no presente trabalho.¹³⁸⁰

¹³⁷⁸ Veja-se a seção 6.2, *supra*.

¹³⁷⁹ JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES, **Imposto sobre a renda...**, *op. cit.*, p. 191; PAULO AYRES BARRETO, **Imposto sobre a renda...**, *op. cit.*, p. 68; EDUARDO PUGLIESE PINCELLI, *A definição de renda e proventos de qualquer natureza a partir da Constituição da República de 1988 e sua influência na leitura do CTN e na sistemática geral de tributação dos não-residentes*, in: **Congresso do IBET, III...**, *op. cit.*, p. 158.

¹³⁸⁰ Sobre elas, e de modo não exaustivo, veja-se: JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES, **Imposto sobre a renda...**, *op. cit.*, *passim*; PAULO AYRES BARRETO, **Imposto sobre a renda...**, *op. cit.*, *passim*; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 589-607; BETINA TREIGER GRUPENMACHER, *Incidência do Imposto de Renda sobre o ganho de capital auferido por não-residentes*, in: **Congresso do IBET, III...**, *op. cit.*, p. 29-47; RICARDO LOBO TORRES, **Curso...**, *op. cit.*, p. 375-376; REGINA HELENA COSTA, **Curso de Direito Tributário**, p. 339-348; HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso de Direito Tributário**, p. 287-302; MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO, *Imposto sobre*

A base de cálculo do IRPJ, desse modo, é o montante da renda auferida (o lucro).¹³⁸¹ A forma de seu cálculo, no entanto, não é simplória: demanda a análise das receitas auferidas, com a subtração das despesas realizadas, durante um determinado período de tempo.

A discussão sobre os conceitos de renda, lucro e receita já foi realizada em outro momento, quando da análise da Regra-Matriz de Incidência do SIMPLES Nacional.¹³⁸² Há, no entanto, e já o referimos, um regime especial opcional para empresários que atendam determinados requisitos, previsto remotamente já no CTN: a sistemática de cálculo do IRPJ através do lucro presumido.¹³⁸³ Em tal regime, há a estipulação da base de cálculo do IRPJ através da aplicação de um percentual sobre a receita bruta do contribuinte. Trata-se de ficção tributária, respaldada por dois fundamentos: a) há ligação, ainda que relativa, entre a base de cálculo e o critério material da hipótese; e b) trata-se de regime opcional para o contribuinte.

a renda e proventos de qualquer natureza, in: *Id.*; MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ, **Curso...**, *op. cit.*, p. 223-228; JOÃO FRANCISCO BIANCO, *Imposto de Renda da Pessoa Jurídica: uma visão geral*, in: SANTI, ZILVETI e MOSQUERA. [Coords], **Tributação das Empresas...**, *op. cit.*, p. 317-332; EDUARDO PUGLIESE PINCELLI, *A definição de renda...*, *op. cit.*, p. 137-182; MARY ELBE QUEIROZ, **Imposto de renda e proventos de qualquer natureza**, *passim*; *Apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL: a desconsideração de 100% dos custos e despesas. Obrigatoriedade do arbitramento do lucro*, in: **Congresso do IBET, III...**, *op. cit.*, p. 613-658; HUMBERTO ÁVILA, **Sistema...**, *op. cit.*, p. 375-376; AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, *Tributação sobre a receita: definição do conceito de 'receita'...*, *op. cit.*, p. 111-124; FERNANDO AURÉLIO ZILVETI, *Renda, tipo e linguagem*, in: **Congresso do IBET, IV: Tributação e processo**, p. 195-220; JOSÉ ANTONIO MINATEL, *Receita ou renda: definindo a base de cálculo do PIS/COFINS*, in: **Congresso do IBET IV...**, *op. cit.*, p. 253-271; LUÍS CÉSAR DE SOUZA QUEIROZ, **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**: requisitos para uma tributação constitucional, p. 252-305, *passim*; JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA, *Imposto de renda e capacidade contributiva* (Lei 7.713/88 e 8.134/90), **RDT**, n. 57, p. 68; ROBERTO QUIROGA MOSQUERA, **Renda e proventos de qualquer natureza**: o imposto e o conceito constitucional, p. 71-119, *passim*; PAULO CAMARGO TEDESCO, *A inconstitucionalidade da irretratabilidade...*, *op. cit.*, p. 105-133; LEONARDO E SILVA DE ALMENDRA FREITAS, *Da viabilidade da retratação da opção inicial pela tributação com base no lucro presumido em relação ao mesmo ano-calendário* (Lei 9.430/96, art. 26, §§ 3º e 4º), *mesmo após o Advento da Lei 9.718/98* (art. 13, § 1º), **RTFP**, n. 77, p. 185-201; JOSÉ ANTÔNIO DE ANDRADE MARTINS, *Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o lucro em face da impossibilidade de lucrar - A questão tributária da previdência complementar*, **RTFP**, n. 43, p. 199-239; SILVANA SARAIVA LABORDA SILVA, *Imposto de renda das empresas: pessoas jurídicas imunes e isentas*, **RTFP**, n. 79, p. 279-296. Quanto às leis que tratam do IRPJ, veja-se, exemplificativamente, as Leis Federais n. 8.383, de 30 de dezembro de 1991; 8.541, de 23 de dezembro de 1992; 8.981, de 20 de janeiro de 1995; 9.249, de 26 de dezembro de 1995; 9.430, de 27 de dezembro de 1996; 9.532, de 10 de dezembro de 1997; 9.718, de 27 de novembro de 1998; 9.816, de 23 de agosto de 1999; 9.959, de 27 de janeiro de 2000; 10.402, de 24 de abril de 2002; 10.451, de 10 de maio de 2002.

¹³⁸¹ PAULO AYRES BARRETO, **Imposto sobre a renda...**, *op. cit.*, p. 93; EDUARDO PUGLIESE PINCELLI, *A definição de renda...*, *op. cit.*, p. 159; MARY ELBE QUEIROZ, **Imposto de renda e proventos de qualquer natureza**, p. 143; *Apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL...*, *op. cit.*, p. 620-621.

¹³⁸² Veja-se o item 6.2.1.2, *supra*.

¹³⁸³ Veja-se as subseções 4.2.4 e 7.2.1, *supra*.

Nesse sentido, tal regime é considerado lícito por MARY ELBE QUEIROZ:

A apuração da base de cálculo do IRPJ por meio da presunção do lucro somente poderá acontecer por opção do sujeito passivo, haja vista que por essa forma não revelará a efetiva materialidade da ocorrência do fato gerador ela não poderá ser imposta ou adotada de ofício pela autoridade fiscal.¹³⁸⁴

PAULO AYRES BARRETO aceita a validade da sistemática:

[...] a possibilidade de que a incidência se dê se se tiver por base renda presumida deverá representar sempre uma opção do contribuinte. É que, caso fosse obrigatório o cálculo do imposto com base no lucro presumido, estaríamos diante de uma presunção absoluta, ensejadora de possível ocorrência tributária sobre fato distinto de “auferir renda”.¹³⁸⁵

Diferentemente do referido autor, entendemos que, no caso do lucro presumido, há, com ou sem opção do contribuinte, ficção jurídica.

Vê-se que há diversas semelhanças entre o regime do lucro presumido do IRPJ e a forma de tributação prevista pelo SIMPLES Nacional, como, aliás, notaram DÉBORA SOTTO e MARINS e BERTOLDI.¹³⁸⁶ Aqui também há ficção da ocorrência da hipótese, com o mero auferimento de receita bruta, assim como na base de cálculo, com a utilização da receita bruta. O lucro presumido também é uma sistemática simplificada, que implica, após a incidência de uma norma de inclusão do contribuinte no regime especial, a aplicação da ficção tributária.

Afirma Débora Sotto:

Assim, em comparação com a tributação do IRPJ [...] pelo *lucro presumido*, podemos concluir que a Lei Geral veicula alterações parciais, [...] [nos] critérios quantitativos da regra-matriz de incidência [...], impondo, paralelamente à presunção da base de cálculo, isenções totais ou parciais, por meio da manipulação dos percentuais das alíquotas.¹³⁸⁷ [esclarecemos nos colchetes]

Com a incidência da norma de inclusão no SIMPLES, a norma de incidência do IRPJ passa a ter a seguinte estrutura: a) hipótese: dado o fato do micro ou do pequeno empresário, com opção deferida no SIMPLES, auferir receita bruta, no território nacional, no último átimo de cada mês; deve ser o b) consequente: deve o optante recolher à União um percentual sobre a receita bruta, na rede bancária autorizada até o décimo quinto dia útil do mês subsequente.

Em várias hipóteses, há isenção do IRPJ para os optantes, pelo fato da

¹³⁸⁴ *Apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL...*, op. cit., p. 629.

¹³⁸⁵ PAULO AYRES BARRETO, *Imposto sobre a renda...*, op. cit., p. 93.

¹³⁸⁶ DÉBORA SOTTO, *Tributação...*, op. cit., p. 135; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, *Simple Nacional...*, op. cit., p. 70.

¹³⁸⁷ *Tributação...*, op. cit., p. 137.

alíquota ser igual a zero, conforme já expusemos.¹³⁸⁸ Mas, nos casos em que há efetiva incidência, não temos como fugir da realidade: presume-se a existência de renda com o mero auferimento de receita bruta, e o IR é calculado com um percentual sobre esta.

Apesar de semelhante à situação do IRPJ calculado sobre o lucro presumido, não há identidade. É que este último – apesar de também existir ficção do auferimento de renda com o recebimento de receita, ou seja, no critério material, respaldada a ficção pela natureza opcional do regime especial – implica o recolhimento de um percentual sobre **renda presumida**, e não sobre a receita bruta. Assim, não há o cálculo direto sobre a receita bruta. Há a ficção da existência de renda, que é encontrada com a aplicação de um percentual sobre a receita bruta auferida. Sobre esta, então, que não é mais a receita bruta, mas a renda presumida, incide a alíquota do IRPJ.

Afirma REGINA HELENA COSTA:

O lucro presumido, por sua vez, é o resultante da aplicação do percentual previsto em lei sobre a receita bruta. [...] O lucro presumido corresponde a 8% da receita bruta total da empresa.

*Trata-se, portanto, de uma base de cálculo alternativa, passível de adoção pela empresa contribuinte caso seja-lhe mais vantajosa, com vista à facilitação de sua contabilidade.*¹³⁸⁹

E JOÃO FRANCISCO BIANCO complementa:

*A base de cálculo do imposto é apurada da seguinte forma. O lucro líquido contábil, determinado de acordo com a Lei n. 6.404, de 15.12.1976, e os princípios de contabilidade aceitos em geral, é desprezado. O valor apurado na contabilidade, portanto, é totalmente inútil para fins de incidência do imposto de renda.*¹³⁹⁰

No caso do SIMPLES é diferente. Não há cálculo da renda presumida. O que há é o cálculo do valor a ser pago sobre a própria receita bruta. E isso, parecem, tem grandes implicações sobre a validade da praticabilidade em cada um dos casos.

Expõem MARINS e BERTOLDI:

¹³⁸⁸ Veja-se o item 6.2.2.2, *supra*.

¹³⁸⁹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 347. Veja-se também: MARY ELBE QUEIROZ, **Imposto de renda e proventos de qualquer natureza**, p. 143-144; HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 295; DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 136-137; PAULO CAMARGO TEDESCO, *A inconstitucionalidade da irretratabilidade...*, *op. cit.*, p. 109-111; LEONARDO E SILVA DE ALMENDRA FREITAS, *Da viabilidade da retratação...*, *op. cit.*, p. 185-201.

¹³⁹⁰ JOÃO FRANCISCO BIANCO, *Imposto de Renda...*, *op. cit.*, p. 323.

O IRPJ que será pago através do Simples é um modelo de estimação objetiva, em moldes semelhantes ao do regime de apuração do lucro presumido, já que de determinado nível de faturamento presume-se a existência de certa parcela de lucro tributável.¹³⁹¹

Fossem tais situações casos de presunção relativa, que permite prova em sentido contrário, e não teríamos dúvida em aceitá-las como válidas perante nosso ordenamento jurídico, como já expusemos.¹³⁹² Mas não é o caso, pois falamos de ficções tributárias.

O fato de o contribuinte ter auferido receita bruta implica, com certa probabilidade, que tenha ele auferido renda, mas uma coisa é a existência de renda presumida, sobre a qual se calcula o valor devido a título de IRPJ; outra é a incidência direta sobre a receita bruta, que não implica, de “per se”, a existência de renda. Contudo, a base de cálculo deve corroborar o critério material da hipótese, sob pena de estar-se tributando outra coisa, que não a renda, ainda que ficta.

No caso do IRPJ sob o regime de lucro presumido, a base de cálculo é a renda, ainda que presumida validamente pela opção do contribuinte. Sobre ela se aplica a alíquota para se encontrar a compostura numérica do montante a ser pago.

Já no caso do SIMPLES Nacional, a base de cálculo do IRPJ é a própria receita bruta, e sobre ela é calculado o valor a ser pago. Com isso, a base de cálculo eleita infirma o critério material da hipótese do IRPJ, que passa a ser não o auferimento de renda, ainda que ficto, mas, sem rodeios, o auferimento de receita bruta. Com isso, há ofensa à estrita legalidade tributária, pela desestruturação da norma de incidência do IR, assim como à capacidade contributiva; afinal, como já expusemos, receita bruta não equivale à renda.¹³⁹³

Nesse sentido, afirma PAULO AYRES BARRETO:

Com efeito, é na análise do binômio hipótese de incidência/base de cálculo que sobressai a verdadeira compostura do tributo. Se do exame da base calculada verificar-se a inocorrência de acréscimo patrimonial, tendo o antecedente denotado o fato “auferir renda”, saberemos, de pronto, tratar-se de outra exigência, porquanto a base de cálculo terá infirmado o critério material do antecedente normativo.¹³⁹⁴

PAULO CAMARGO TEDESCO entende que ambas as sistemáticas, do lucro presumido, no IRPJ, e do SIMPLES, em relação a tal tributo, são inválidas, por não

¹³⁹¹ JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 88.

¹³⁹² Veja-se a seção 4.2, *supra*.

¹³⁹³ Veja-se o item 6.2.1.2, *supra*.

¹³⁹⁴ **Imposto sobre a renda...**, *op. cit.*, p. 90.

se amoldarem ao binômio formado pela base de cálculo e pelo critério material da hipótese, e por ofensa à capacidade contributiva.¹³⁹⁵

Desse modo, em relação ao IRPJ incluído no SIMPLES, não andou bem o legislador nacional, que fez mau uso da praticabilidade tributária. Trata-se de ficção tributária inconstitucional. Claro que em relação às microempresas, que foram, na realidade, ao menos até o presente momento, isentadas do IRPJ, inexistia qualquer invalidade, tendo agido a União dentro de sua competência exonerativa.¹³⁹⁶

7.2.2.3 Imposto sobre produtos industrializados - IPI

O IPI tem seu fundamento de validade no artigo 153, inciso IV, da Carta Maior, que outorga competência à União para a instituição de imposto incidente sobre produtos industrializados.¹³⁹⁷ O CTN dele trata nos artigos 46 a 51.

Há, na realidade, dois diferentes tributos sob a mesma alcunha, e, conseqüentemente, dois diferentes critérios materiais de hipótese normativa: a) desembaraçar produtos industrializados de origem estrangeira; e b) realizar operações com produtos industrializados.¹³⁹⁸

Interessa-nos, no caso sob análise, a segunda delas. E sua base de cálculo é “o valor da operação”.¹³⁹⁹ É evidente que, como no caso dos demais tributos analisados, não aprofundaremos a análise, que se encontraria repleta de

¹³⁹⁵ PAULO CAMARGO TEDESCO, *A inconstitucionalidade da irretratabilidade...*, op. cit., p. 126.

¹³⁹⁶ DÉBORA SOTTO, *Tributação...*, op. cit., p. 137.

¹³⁹⁷ Referido imposto é regulado pelas Leis Federais n. 4.502, de 30 de novembro de 1964.

¹³⁹⁸ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz de incidência do IPI...**, op. cit., p. 75; *Imposto sobre Produtos Industrializados: uma águia garciamarquiana...* op. cit., p. 178-179, 182-185; REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, op. cit., p. 352; HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso...**, op. cit., p. 303-304; ANDRÉ ELALI, *IPI - Imposto sobre produtos industrializados*, in: MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO e MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ, **Curso de Direito Tributário da APET**, p. 230-232. De se notar que, para VIEIRA, a materialidade referente à importação é, na realidade, um adicional do imposto de importação, ressalvado o caso de reimportações. Cf. JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz de incidência do IPI...**, op. cit., p. 97-100, 120-122; *Imposto sobre Produtos Industrializados: uma águia garciamarquiana...* op. cit., p. 184-185. De se notar que havia uma terceira hipótese, incidente sobre a arrematação de produtos industrializados apreendidos ou abandonados. Sobre o tema, veja-se: JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz de incidência do IPI...**, op. cit., p. 100-101.

¹³⁹⁹ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz de incidência do IPI...**, op. cit., p. 116-119, *passim*; *Imposto sobre Produtos Industrializados: uma águia garciamarquiana...* op. cit., p. 192; REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, op. cit., p. 353; HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso...**, op. cit., p. 305; ANDRÉ ELALI, *IPI - Imposto sobre produtos industrializados...*, op. cit., p. 233.

intensos debates doutrinários, por diversos aspectos do imposto.¹⁴⁰⁰

Incidindo a norma de inclusão no SIMPLES, a norma de incidência do IPI passa a ter a seguinte estrutura, da mesma forma que os outros tributos: a) hipótese: dado o fato do micro ou do pequeno empresário com opção deferida no SIMPLES auferir receita bruta, no território nacional, no último átimo de cada mês; deve ser o b) consequente: deve o optante recolher à União um percentual sobre a receita bruta, na rede bancária autorizada até o décimo quinto dia útil do mês subsequente.

Em várias hipóteses, como no IRPJ, há isenção do IPI para os optantes, pela existência de alíquotas iguais a zero, conforme já expusemos.¹⁴⁰¹ Devemos analisar, no entanto, se a ficção da ocorrência do critério material – realizar operações com produtos industrializados – com a ocorrência do auferimento de receita bruta é válida, assim como a utilização da base de cálculo eleita pela norma simplificadora.

Entendemos que, a princípio, existe correlação entre a delimitação de competência constitucional para a instituição do imposto – produtos industrializados – e o fato escolhido para presumir de modo absoluto sua ocorrência – auferir receita bruta. Isso porque, como já vimos, o conceito de receita bruta no SIMPLES Nacional equivale à do faturamento.¹⁴⁰² E como há destaque das receitas conforme a atividade de que se originam, a incidência do IPI, na sistemática simplificada, dá-se, tão somente, quando o micro ou o pequeno empresário aufera faturamento

¹⁴⁰⁰ Sobre tais aspectos, veja-se, por exemplo: JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz de incidência do IPI...**, *op. cit.*, *passim*; *Imposto sobre Produtos Industrializados: uma águia garciamarquiana...* *op. cit.*, p. 157-196; *Crédito presumido do IPI e insumos não tributados pelo PIS/PASEP e pela COFINS: mato ou morro!*, **RFD-UFPR**, v. 38, p. 27-40; RICARDO LOBO TORRES, **Curso...**, *op. cit.*, p. 377-378; REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 348-354; HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 302-314; EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, **IPI: Princípios e Estrutura**, *passim*; *O imposto sobre Produtos Industrializados na Constituição e no Código Tributário Nacional*, in: EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI [Coord.], **Curso de Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 937-948; PAULO AYRES BARRETO, *A tributação no setor industrial*, in: EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI [Coord.], **Curso...**, *op. cit.*, p. 948-969; FERNANDO AURÉLIO ZILVETI, CARLOS EDUARDO TORO e BIANCA BRITTO, *Operações do setor industrial – aspectos tributários*, in: EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI [Coord.], **Curso...**, *op. cit.*, p. 969-978; ANDRÉ ELALI, *IPI - Imposto sobre produtos industrializados...*, *op. cit.*, p. 229-236; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 607-626; Id. *et alii*. **Crédito-prêmio de IPI: estudos e pareceres**, *passim*; ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ, **O IPI – limites constitucionais**, *passim*; ANDRÉ DE SOUZA DANTAS ELALI, **IPI: aspectos teóricos e práticos**, *passim*; JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO, **O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988**, *passim*; **IPI: teoria e prática**, *passim*; JOSÉ EDUARDO TELLINI TOLEDO, **IPI: incidência tributária e princípios constitucionais**, *passim*.

¹⁴⁰¹ Veja-se o item 6.2.2.2, *supra*.

¹⁴⁰² Veja-se os itens 6.2.1.2 e 6.2.2.2, *supra*.

advindo das operações jurídicas com produtos industrializados. Isso, com o respaldo da opção pelo contribuinte realizada, parece-nos permitir um juízo de validade da ficção da ocorrência da hipótese tributária.

Resta analisar a base de cálculo do consequente, e verificar se, como no caso do IRPJ, há deformação da norma de incidência tributária do imposto sob análise.

Na norma simplificadora a base de cálculo do IPI passa a ser a receita bruta auferida pelo micro ou pelo pequeno empresário. Como visto, não toda receita bruta, mas a referente ao faturamento advindo das operações jurídicas com produtos industrializados. Vê-se, aqui, a existência de uma correlação entre a riqueza medida e a norma de competência constitucional, e, portanto, a base de cálculo não infirma, mas confirma, a ocorrência da hipótese tributária ficta.

Isso porque, e aqui utilizamos o entendimento de ATALIBA em raciocínio aplicado ao ICMS, mas que bem serve ao caso sob análise: *"Tributar faturamento é onerar tributariamente as operações a que correspondem as faturas. Logo, é o mesmo que tributar as vendas."*¹⁴⁰³ Sem levar às últimas consequências tal raciocínio, o que pretendemos demonstrar é que, se inexistente identidade jurídica entre "realizar operações com produtos industrializados" e "auferir receita ou faturamento decorrente da venda de produtos industrializados", há intensa ligação causal entre um e outro fatos. O segundo só existe pela ficção, ou presunção absoluta, caso assim se queira chamar, da ocorrência do primeiro, prevista em lei, e respaldada, como já vimos, pela opção realizada pelo micro e pelo pequeno empresário.

É nesse sentido, recorda OCTAVIO CAMPOS FISCHER, que diversos autores entendem que "[...] o 'faturamento' nada mais é do que uma decorrência lógica das operações de vendas de mercadorias e prestações de serviços."¹⁴⁰⁴ Para DÉBORA SOTTO, no caso do IPI, adotou-se a base de cálculo real do tributo, apenas com isenções parciais através do manejo das alíquotas.¹⁴⁰⁵

Fosse só isso, não veríamos óbice à utilização da ficção, da forma como

¹⁴⁰³ GERALDO ATALIBA, Venda de Minérios – faturamento – PIS: parecer, **RDA**, n. 196, p. 305. Veja-se também: OCTAVIO CAMPOS FISCHER, **A Contribuição ao PIS**, p. 133-134..

¹⁴⁰⁴ **A Contribuição ao PIS**, p. 138.

¹⁴⁰⁵ **Tributação...**, *op. cit.*, p. 138.

é realizada, em relação ao IPI. Resta, no entanto, um outro problema, localizado também na base de cálculo: a questão da cumulatividade imposta pelo regime simplificado. Ora, ao imposto em questão é aplicável a regra da não-cumulatividade, prevista no artigo 153, § 3º, II, da CR/88, que determina, de forma sintética, “[...] a compensação dos débitos (imposto devido) com os créditos de cada operação (impostos cobrados).”¹⁴⁰⁶ BARROS CARVALHO expõe com sua natural forma analítica:

Entre as possibilidades de disciplina jurídica neutralizadoras dos conhecidos desvios de natureza econômica, o constituinte adotou caminho específico, que se concretiza com o direito ao crédito do imposto para aquele contribuinte que adquire determinado bem. Para realizar esse imperativo [...] foi assegurada a existência do direito ao crédito para aquele que adquire mercadoria ou insumo, com o fim de dar seqüência às várias etapas dos procedimentos de industrialização ou de comercialização. Mas o direito ao crédito não basta. Para tornar efetivo o princípio da não-cumulatividade exige-se, em cada ciclo, a compensação entre a relação do direito ao crédito (nascida com a entrada do bem) e a relação jurídica tributária (que nasce com a saída do bem).¹⁴⁰⁷

Ademais, o referido tributo subordina-se ao Princípio da Seletividade, que determina que quanto “[...] *mais essencial for o produto, a mercadoria ou o serviço, menor deverá ser a alíquota.*”¹⁴⁰⁸

Neste ponto, vislumbra-se grande discussão doutrinária. Analisando o SIMPLES Federal, ELIUD JOSÉ PINTO DA COSTA afirmou que fazia, tal sistemática, tábula rasa dos Princípios da Não-cumulatividade e da Seletividade do IPI e do ICMS, mas sua análise é perfeitamente aplicável ao caso em tela, que em quase

¹⁴⁰⁶ ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES, O princípio da não-cumulatividade no ICMS e suas restrições, CONGRESSO DO IBET, IV: **Tributação e Processo**, p. 93. Mantivemos a citação como no original, mas ressaltamos que a expressão “impostos cobrados” não designa bem a realidade do funcionamento da sistemática da não-cumulatividade. Veja-se também, exemplificativamente: PAULO DE BARROS CARVALHO, *Isenções Tributárias do IPI, em face do Princípio da não-cumulatividade*, RDDT, n. 33, p. 148; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz de incidência do IPI...**, op. cit., p. 122; Apropriação indébito tributária no IPI e no ICMS: vislumbres de um Estado “Shylock”, in: CONGRESSO DO IBET, V. **Direito Tributário, Linguagem e Método**: as grandes disputas entre jurisprudência e dogmática na experiência brasileira atual, p. 515-520; Mesa de debates “C”: Tributos Federais, in XVII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, RDT, n. 91, p. 74-81; MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI e SACHA CALMON NAVARRO CÔELHO, **Direito Tributário Aplicado**: estudos e pareceres, p. 20; RICARDO LOBO TORRES, **Curso...**, op. cit., p. 377; REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, op. cit., p. 349; HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso...**, op. cit., p. 312-313; ANDRÉ ELALI, *IPI - Imposto sobre produtos industrializados...*, op. cit., p. 234-235; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, op. cit., p. 89.

¹⁴⁰⁷ PAULO DE BARROS CARVALHO, *“Guerra fiscal” e o princípio da não-cumulatividade no ICMS*, in: CONGRESSO DO IBET, III: **Interpretação e Estado de Direito**, p. 663.

¹⁴⁰⁸ HUMBERTO ÁVILA, **Sistema...**, op. cit., p. 387. Veja-se também: JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, **ICMS: teoria e prática**, p. 286-338; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz de incidência do IPI...**, op. cit., p. 125; RICARDO LOBO TORRES, **Curso...**, op. cit., p. 377; REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, op. cit., p. 349; HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso...**, op. cit., p. 304; ANDRÉ ELALI, *IPI - Imposto sobre produtos industrializados...*, op. cit., p. 233; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, op. cit., p. 89.

nada se distingue, no particular.¹⁴⁰⁹ Adotam a mesma linha, JOSÉ JULBERTO MEIRA JUNIOR e CAROLINE SAID DIAS.¹⁴¹⁰

Também TÂNIA GURGEL assevera:

Verificamos que o valor recolhido a título de Simples Nacional, possui uma parcela referente ao ICMS, entretanto, como não haverá a compensação prevista no art. 155 da CF/88, temos aí violação ao princípio constitucional da não-cumulatividade, pois, o ICMS acabará por incidir sobre o valor total da mercadoria e não somente sobre o valor agregado.¹⁴¹¹

Para a referida autora há, inclusive, inconstitucional bitributação em relação ao ICMS.¹⁴¹² Já analisando a atual legislação, MARCELO FRÓES DEL FIORENTINO, após detalhada análise dos diversos regimes existentes de não-cumulatividade, conclui:

[...] a aceitação da restrição imposta pelo art. 23 da LC nº 123/06 relativamente à plena concretização dos princípios constitucionais da não-cumulatividade tributária aplicável ao IPI e da não-cumulatividade tributária aplicada ao ICMS (sempre que a apropriação ou a transferência de créditos dos impostos sob comento envolver microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional) não encontra qualquer respaldo constitucional.¹⁴¹³

Têm o mesmo entendimento, JULIANO JOSÉ RODRIGUES, LÁUDIO CAMARGO FABRETTI e DÉBORA SOTTO.¹⁴¹⁴ Esta última, no entanto, entende ser inconstitucional apenas a exclusão da não-cumulatividade em relação ao ICMS e ao IPI, o mesmo não afirmando em relação ao PIS e à COFINS.¹⁴¹⁵

MARINS e BERTOLDI entendem que a vedação é uma “[...] *suspensão temporária desse direito constitucional* [o da apropriação de créditos], *com o escopo de beneficiar-se de certo favorecimento fiscal* [...]” [esclarecemos nos colchetes], que é aceita pelo contribuinte, que, inclusive, pode ser interrompida quando do

¹⁴⁰⁹ ELIUD JOSÉ PINTO DA COSTA, *As complicações jurídicas do Simples (Lei Federal nº 9.317/96)*, **RDDT**, n. 25, p. 55-56.

¹⁴¹⁰ JOSÉ JULBERTO MEIRA JUNIOR, *O Simples Federal, os regimes de microempresa estaduais e o flagrante desrespeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade no IPI e no ICMS*, **RTFP**, n. 61, p. 200-202, 207-211; CAROLINE SAID DIAS, *Considerações sobre o Simples...*, *op. cit.*, p. 24-25.

¹⁴¹¹ *Simples Nacional: um estudo de viabilidade*, **RTFP**, p. 257.

¹⁴¹² TÂNIA GURGEL, *Simples Nacional...*, *op. cit.*, p. 258-259.

¹⁴¹³ MARCELO FRÓES DEL FIORENTINO, *O Simples Nacional e as indevidas restrições às não-cumulatividades tributárias aplicáveis ao IPI e ao ICMS*, **RDDT**, n. 149, p. 35.

¹⁴¹⁴ JULIANO JOSÉ RODRIGUES, *Cumulatividade do ICMS no simples nacional: demonstração da inconstitucionalidade utilizando-se da contabilidade de custos*, in: **Encontro de Estudos Tributários** – ENET, 2, p. 37 e **Revista do CRC-PR**, n. 149, p. 28-34; LÁUDIO CAMARGO FABRETTI, **Simples Nacional**, p. 73; DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 146.

¹⁴¹⁵ DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 149.

desligamento do sistema simplificado.¹⁴¹⁶ Para tais autores, o “[...] *reduzido impacto do IPI no regime do Simples deve compensar com vantagens o desaparecimento do direito ao crédito.*”¹⁴¹⁷ Afinal, para eles, a proibição de creditamento “[...] *tem natureza jurídica de suspensão temporária do regime de não-cumulatividade e pode ser interrompida.*”¹⁴¹⁸

Questão outra, para esses autores, é a não-cumulatividade do ponto de vista do adquirente de produtos comercializados por ME ou EPP incluídos no SIMPLES, o que gera, caso seja aquele não optante do sistema simplificado, “[...] *problemas de compatibilidade com a Constituição.*” Portanto, esclarecem:

Ainda que se admitida que o contribuinte optante pelo Simples Nacional possa, facultativamente, aceitar a cobrança em regime especial cumulativo por se afigurar mais vantajoso que o geral, não cumulativo, essa opção não pode contamiar o direito ao creditamento do contribuinte não-optante.¹⁴¹⁹

A LC n. 128/08, quiçá em face das dificuldades expostas pela doutrina, trouxe novidades em relação à matéria, prevendo créditos presumidos de ICMS às pessoas jurídicas não incluídas no SIMPLES, da seguinte forma:

Art. 23. [...]

§ 1º As pessoas jurídicas e aquelas a elas equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Simples Nacional terão direito a crédito correspondente ao ICMS incidente sobre as suas aquisições de mercadorias de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, desde que destinadas à comercialização ou industrialização e observado, como limite, o ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições. [...]

§ 5º Mediante deliberação exclusiva e unilateral dos Estados e do Distrito Federal, poderá ser concedido às pessoas jurídicas e àquelas a elas equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Simples Nacional crédito correspondente ao ICMS incidente sobre os insumos utilizados nas mercadorias adquiridas de indústria optante pelo Simples Nacional, sendo vedado o estabelecimento de diferenciação no valor do crédito em razão da procedência dessas mercadorias. [...]

Ainda assim, há vedações previstas no § 4º do mesmo dispositivo, e a situação, no IPI, não ficou resolvida.

Parece-nos fora de dúvida que, a inclusão do IPI no SIMPLES Nacional, sem a observância da norma de competência constitucional que determina a não-cumulatividade, é inconstitucional. O mesmo ocorre pela desconsideração do

¹⁴¹⁶ **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 154.

¹⁴¹⁷ *Ibid.*, p. 89.

¹⁴¹⁸ JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 154.

¹⁴¹⁹ JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 155.

Princípio da Seletividade, simplesmente rechaçado pela sistemática simplificada. E não existe exceção a tais imperativos, ainda que para instituição da sistemática simplificada, no texto constitucional.

Desse modo, ainda que **em relação à ficção do critério material da hipótese e da base de cálculo não nos parece existir eiva, no que tange ao IPI**, a forma escolhida pelo legislador infraconstitucional para a inclusão do referido imposto no SIMPLES Nacional **é inválida**, perante nosso ordenamento jurídico, **por lesão à regra da não-cumulatividade e ao Princípio da Seletividade**.

7.2.2.4 Contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL

A CSLL possui idêntica estrutura normativa, quando analisada através do instrumental da RMIT, à do IRPJ. Os autores apontam que seu critério material do antecedente é “auferir lucro”, e a base de cálculo, “o montante do lucro auferido”.¹⁴²⁰

ELIDIE PALMA BIFANO recorda, no entanto, o seguinte:

[...] a lei ordinária estabeleceu base de cálculo que parte do resultado societário, antes da provisão para o imposto de renda, ajustado por adições e exclusões previstas em lei e que tornam a base apurada totalmente diversa do chamado lucro líquido ou lucro societário suscetível de distribuição.¹⁴²¹

Trata-se de contribuição social, que possui seu fundamento no artigo 195, I, “c”, da CR/88. Instituída pela Lei Federal n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Deixaremos, como de resto o faremos em relação aos tributos aqui analisados, de aprofundar qualquer análise acerca de questões problemáticas que os envolvam e ultrapassem os limites de nosso estudo.¹⁴²²

Aplica-se à CSLL, após a edição da Lei Federal n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, o mesmo regime jurídico aplicável ao IRPJ, inclusive no que se

¹⁴²⁰ MARY ELBE QUEIROZ, *Apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL...*, op. cit., p. 620-621.

¹⁴²¹ ELIDIE PALMA BIFANO, *Contribuições Sociais*, in: EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, FERNANDO AURÉLIO ZILVETI e ROBERTO QUIROGA MOSQUERA [Coords], **Tributação das Empresas**: Curso de Especialização, p. 351.

¹⁴²² Sobre tais questões, veja-se, exemplificativamente: FABIANA DEL PADRE TOMÉ, **Contribuições para a Seguridade Social à luz da Constituição Federal**, p. 111-112; RICARDO LOBO TORRES, **Curso...**, op. cit., p. 408-416; HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso...**, op. cit., p. 395-397; ELIDIE PALMA BIFANO, *Contribuições Sociais...* op. cit., p. 351; MARY ELBE QUEIROZ, *Apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL...*, op. cit., p. 613-658; AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, *Tributação sobre a receita: definição do conceito de 'receita'...*, op. cit., p. 111-124; LEONARDO E SILVA DE ALMENDRA FREITAS, *Da viabilidade da retratação...*, op. cit., p. 185-201; JOSÉ ANTÔNIO DE ANDRADE MARTINS, *Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o lucro...*, op. cit., p. 199-239.

refere à sistemática do lucro presumido.¹⁴²³ Como afirma MARY ELBE QUEIROZ:

E, até por racionalidade e coerência do sistema, que poderiam restar abalados caso houvesse um exaustivo tratamento específico para a apuração e pagamento de cada tributo, a normatização técnica de contabilização da CSLL foi estabelecida pela lei como sendo idêntica à legislação do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica [...].¹⁴²⁴

A situação aqui é idêntica à do IRPJ, como anotou DÉBORA SOTTO, que afirma existir, no caso, presunção na base de cálculo com isenções parciais da CSLL.¹⁴²⁵ A norma simplificadora implica a sua incidência quando houver auferimento de receita bruta – que implica o juízo da ocorrência ficta de auferimento de lucro –, assim como na utilização, da base de cálculo, do valor auferido a título de receita bruta. E aqui está o maior problema.

Da mesma forma que a análise realizada em relação ao IRPJ, a base de cálculo infirma o critério material da hipótese, ficto, de auferimento de lucro. Afinal, receita bruta não é lucro, como já visto.

Desse modo, quanto à CSLL incluída no SIMPLES, também há eiva na forma eleita para a utilização da praticabilidade tributária. Trata-se, do mesmo modo que no IRPJ, de ficção tributária inconstitucional.

7.2.2.5 Contribuição para o financiamento da seguridade social - COFINS

O caso da inclusão da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS no SIMPLES Nacional, é interessante, ainda que, aqui não aprofundemos a análise em diversos aspectos do referido tributo.¹⁴²⁶

¹⁴²³ MARY ELBE QUEIROZ, *Apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL...*, op. cit., p. 628-631; DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, op. cit., p. 135-137; LEONARDO E SILVA DE ALMENDRA FREITAS, *Da viabilidade da retratação...*, op. cit., p. 185-201.

¹⁴²⁴ *Apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL...*, op. cit., p. 617.

¹⁴²⁵ **Tributação...**, op. cit., p. 137.

¹⁴²⁶ Sobre tais questões, veja-se, de modo exemplificativo: FABIANA DEL PADRE TOMÉ, **Contribuições para a Seguridade...**, op. cit., p. 109-111; RICARDO LOBO TORRES, **Curso...**, op. cit., p. 408-416; HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso...**, op. cit., p. 395-397; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário, linguagem...**, op. cit., p. 721-754; FERNANDO BICCA MACHADO, *A sistemática da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS*, **RDT-APET**, n. 6, p. 49-73; ELIDIE PALMA BIFANO, *Contribuições Sociais...*, op. cit., p. 347-349; JOSÉ ANTONIO MINATEL, *Compensação de créditos de PIS/COFINS não-cumulativo, inter regimes*, in: **Congresso do IBET, III...**, op. cit., p. 343-363; MARCELO VIANA SALOMÃO, DIEGO DINIZ RIBEIRO e GABRIEL MAGALHÃES BORGES PRATA, *Tributação no setor bancário e questões controversas...*, op. cit., p. 507-545; PEDRO EINSTEIN DOS SANTOS ANCELES e ELISÂNGELA KARSTEN ANCELES, *Tributação das Cooperativas “PIS/PASEP e COFINS nas sociedades cooperativas”*, in: **Congresso do IBET, III...**, op. cit., p. 699-782; PEDRO

Seu fundamento de validade encontra-se no artigo 195, I, “b”, da CR/88, que outorga competência à União instituir contribuição social incidente sobre a receita ou o faturamento. A redação originária do Texto Maior previa que a incidência se daria somente sobre o faturamento, o que foi modificado pela Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998, e deu ensejo à discussão acerca da constitucionalidade da Lei Federal n. 9.718, de 27 de novembro de 1998, que já mencionamos.¹⁴²⁷

Criada pela Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991, e com uniformização de regras em relação ao PIS, pela citada Lei Federal n. 9.718/98, seu critério material da hipótese normativa é “auferir receitas”, e sua base de cálculo, “o valor da receita auferida”.¹⁴²⁸ No entanto, com o advento das Leis Federais n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003, posterior à EC n. 20/98, houve, validamente, a instituição do critério material e base de cálculo ligados à receita bruta, e não mais somente ao faturamento, como recordam SALOMÃO, RIBEIRO e PRATA, ao menos no que tange à parte incluída no regime não-cumulativo.¹⁴²⁹

OCTAVIO CAMPOS FISCHER, ao analisar o critério material da Contribuição ao PIS, que, como visto, possui análoga estrutura à do tributo sob estudo, apresentou, no entanto, visão que nos parece espelhar melhor a realidade jurídica daquela contribuição, e, como consequência, desta: para o referido autor, o critério material seria “[...] obter faturamento (receita) com venda de mercadorias e prestações de serviços.”¹⁴³⁰ Há quem discorde, igualando o critério material, no

GUILHERME ACCORSI LUNARDELLI, *Hierarquia, Lei Complementar e a Isenção da COFINS*, in **Congresso do IBET, III...**, op. cit., p. 783-800; AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, *Tributação sobre a receita: definição do conceito de ‘receita’...*, op. cit., p. 111-124; FÁBIO AUGUSTO JUNQUEIRA DE CARVALHO, *A opção pela modalidade de apuração do IRPJ e seu efeito para a definição do regime aplicável para o PIS e a COFINS*, in: **Congresso do IBET, IV: Tributação e processo**, p. 177-194; JOSÉ ANTONIO MINATEL, *Receita ou renda...*, op. cit., p. 253-271; ANTONIO BAPTISTA GONÇALVES, *O pequeno Empresário e a COFINS*, **RTFP**, n. 60, p. 160-167; RODRIGO CARAMORI PETRY, **Contribuições PIS/PASEP e COFINS: limites constitucionais da tributação sobre o “faturamento”, a “receita” e a “receita operacional” das empresas e outras entidades no Brasil., passim; A COFINS e a tributação sobre as receitas das instituições financeiras**, **RDDT**, n. 145, p. 116-131; “Faturamento”, “Receita” e “Meros Ingressos”: a “Exclusão” do ICMS e do IPI da Base de cálculo das Contribuições Cfin e PIS/PASEP, **RDDT**, n. 151, p. 90-105; A base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP e a “exclusão” dos tributos ISS, ITBI, IOF, CPMF e ITCMD, **RDDT**, n. 153, p. 63-76; SÓLON SEHN, *Não incidência do PIS/Pasep e da COFINS sobre reembolsos e indenizações*, **RDDT**, n. 162, p. 58-69.

¹⁴²⁷ Veja-se o item 6.2.1.2, *supra*.

¹⁴²⁸ FERNANDO BICCA MACHADO, *A sistemática...*, op. cit., p. 51-52.

¹⁴²⁹ MARCELO VIANA SALOMÃO, DIEGO DINIZ RIBEIRO e GABRIEL MAGALHÃES BORGES PRATA, *Tributação no setor bancário e questões controversas...*, op. cit., p. 543.

¹⁴³⁰ OCTAVIO CAMPOS FISCHER, **A Contribuição ao PIS**, p. 137.

caso, à “[...] *realização de operações jurídicas de vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços, bem como de serviços de qualquer natureza.*”¹⁴³¹

Vê-se, portanto, que há identidade perfeita entre a competência outorgada constitucionalmente para a União instituir a contribuição social em questão, e a estrutura normativa do SIMPLES, no que tange à COFINS, que prevê, como critério material da hipótese, o fato de “auferir receita bruta”, e na base de cálculo, o “valor da receita auferida”.¹⁴³²

Nesse sentido, DÉBORA SOTTO afirma:

No caso [...] da COFINS, há uma perfeita correspondência entre a base de cálculo determinada pela Lei Geral, a receita bruta, e o núcleo material da hipótese de incidência [...]. O que se tem, portanto, em face da legislação ordinária, são [...] isenções parciais de COFINS, conforme a faixa de receita bruta anual em que estiver enquadrado o micro ou pequeno empresário.¹⁴³³

Desse modo, encontra fundamento de validade na norma de competência constitucional para instituição do tributo. Como se prevê a destinação específica da receita auferida, no caso, para a Seguridade Social, encontra-se observada a norma de competência para instituição da contribuição.

Um outro ponto problemático diz respeito à cumulatividade imposta pela sistemática simplificada, em contraposição à previsão da Lei Federal n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que encontra fundamento no § 12 do artigo 195 da CR/88, o qual prevê que a “[...] *lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.*”¹⁴³⁴ Diferentemente do caso do IPI, já estudado, a não-cumulatividade da COFINS é instituída em lei, e não garantida constitucionalmente. Não vemos, portanto, invalidade na previsão de cumulatividade em relação a tal contribuição, no SIMPLES Nacional, como também entende DÉBORA SOTTO.¹⁴³⁵

Portanto, no caso dessa contribuição, não há que se falar na existência de ficção tributária. Trata-se simplesmente de norma de incidência tributária

¹⁴³¹ LUÍS FERNANDO DE SOUZA NEVES, **COFINS: contribuição social sobre o faturamento** – LC 70/91, p. 98. Veja-se também: OCTAVIO CAMPOS FISCHER, **A Contribuição ao PIS**, p. 133.

¹⁴³² Veja-se: OCTAVIO CAMPOS FISCHER, **A Contribuição ao PIS**, p. 155-165; JOSÉ ANTONIO MINATEL, *Compensação de créditos de PIS/COFINS não-cumulativo, inter regimes...*, op. cit., p. 344.

¹⁴³³ **Tributação...**, op. cit., p. 135.

¹⁴³⁴ Veja-se: JOSÉ ANTONIO MINATEL, *Compensação de créditos de PIS/COFINS não-cumulativo, inter regimes...*, op. cit., p. 343-363; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simplex Nacional...**, op. cit., p. 92.

¹⁴³⁵ **Tributação...**, op. cit., p. 149. Sobre a não-cumulatividade no caso do IPI, veja-se o item 7.2.2.3, *supra*.

específica para os micro e os pequenos empresários, com base de fundamento no próprio artigo 195, I, “b”, da CR/88, que se encontra vinculado ao recolhimento unificado do SIMPLES Nacional.

Não vemos, portanto, qualquer óbice na forma elegida pelo legislador complementar em relação à COFINS.

7.2.2.6 Contribuição para o PIS/PASEP

A Contribuição para o PIS/PASEP possui idêntica estrutura normativa, quando analisada através do instrumental da RMIT, à da COFINS, e como, no caso desta referida contribuição, deixamos, aqui, de analisar a fundo numerosos aspectos do tributo em tela, para focalizarmos o que interessa ao presente trabalho.¹⁴³⁶ Os autores apontam que seu critério material do antecedente é “auferir receitas”, e a base de cálculo, “o valor das receitas auferidas”.¹⁴³⁷

Trata-se de contribuição social, que possui seu fundamento no artigo 239 da CR/88, tendo por finalidade o custeio do Fundo de Amparo ao Trabalhador – FAT, do seguro desemprego e de um abono anual. O Programa de Integração Social – PIS foi instituído pela Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970, ao lado do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP, que foi instituído pela Lei Complementar n. 8, de 3 de dezembro de 1970. A CR/88

¹⁴³⁶ Sobre tais questões, veja-se, por exemplo: OCTAVIO CAMPOS FISCHER, **A Contribuição ao PIS, passim**; FABIANA DEL PADRE TOMÉ, **Contribuições para a Seguridade...**, *op. cit.*, p. 109-111; RICARDO LOBO TORRES, **Curso...**, *op. cit.*, p. 408-416; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 721-754; FERNANDO BICCA MACHADO, **A sistemática...**, *op. cit.*, p. 49-73; ELIDIE PALMA BIFANO, **Contribuições Sociais...**, *op. cit.*, p. 346-349; JOSÉ ANTONIO MINATEL, **Compensação de créditos de PIS/COFINS não-cumulativo, inter regimes...**, *op. cit.*, p. 343-363; MARCELO VIANA SALOMÃO, DIEGO DINIZ RIBEIRO e GABRIEL MAGALHÃES BORGES PRATA, **Tributação no setor bancário e questões controversas...**, *op. cit.*, p. 507-545; PEDRO EINSTEIN DOS SANTOS ANCELES e ELISÂNGELA KARSTEN ANCELES, **Tributação das Cooperativas...**, *op. cit.*, p. 699-782; AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, **Tributação sobre a receita: definição do conceito de 'receita'...**, *op. cit.*, p. 111-124; FÁBIO AUGUSTO JUNQUEIRA DE CARVALHO, **A opção pela modalidade de apuração do IRPJ...**, *op. cit.*, p. 177-194; JOSÉ ANTONIO MINATEL, **Receita ou renda...**, *op. cit.*, p. 253-271; RODRIGO CARAMORI PETRY, **Contribuições PIS/PASEP e COFINS...**, *op. cit.*, *passim*; “Faturamento”, “Receita” e “Meros Ingressos”...*op. cit.*, p. 90-105; **A base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP e a “exclusão” dos tributos ISS, ITBI, IOF, CPMF e ITCMD...**, *op. cit.* p. 63-76; SÓLON SEHN, **Não incidência do PIS/Pasep e da COFINS...**, *op. cit.*, p. 58-69; FREDERICO DE MOURA THEÓPHILO, **A contribuição para o PIS, passim**.

¹⁴³⁷ FERNANDO BICCA MACHADO, **A sistemática...**, *op. cit.*, p. 51-52; JOSÉ ANTONIO MINATEL, **Compensação de créditos de PIS/COFINS não-cumulativo, inter regimes...**, *op. cit.*, p. 344. Uma visão um pouco diversa pode ser encontrada em FISCHER: OCTAVIO CAMPOS FISCHER, **A Contribuição ao PIS**, p. 137.

unificou a destinação de ambas as contribuições, que tiveram sua regulação uniformizada com a da COFINS pela Lei Federal n. 9.718/98, a que já aludimos quando tratamos do referido tributo.¹⁴³⁸ Da mesma forma que na COFINS, houve discussão quanto à base de cálculo.¹⁴³⁹

A situação aqui é idêntica à da COFINS. Não se pode falar, no caso, de existência de ficção tributária, pela identidade do critério material e da base de cálculo com a norma de competência constitucional. Mantida a previsão de destinação específica a que alude o art. 239 da CR/88, é a lei constitucional. No mesmo sentido posiciona-se DÉBORA SOTTO, com o entendimento que transcrevemos quando da análise da outra contribuição social, com a diferença de que, no caso do PIS, “[...] *há isenções totais ou parciais*.”¹⁴⁴⁰

A questão da cumulatividade da sistemática simplificada, que também suscita discussões no caso deste tributo, tem a mesma solução que no caso da COFINS: é válida a exclusão da regra da não-cumulatividade prevista pela Lei Federal n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, como entende SOTTO.¹⁴⁴¹

Não vemos, portanto, qualquer óbice na forma eleita pelo legislador complementar em relação ao PIS/PASEP.

7.2.2.7 Contribuição patronal previdenciária - CPP

No que tange à Contribuição Patronal Previdenciária – CPP, a forma de sua inclusão no SIMPLES Nacional demanda detida reflexão.¹⁴⁴²

¹⁴³⁸ Veja-se o item 7.2.2.5, *supra*.

¹⁴³⁹ Veja-se os itens 6.2.1.2 e 7.2.2.5, *supra*.

¹⁴⁴⁰ **Tributação...**, *op. cit.*, p. 135. Veja-se o item 7.2.2.5, *supra*.

¹⁴⁴¹ **Tributação...**, *op. cit.*, p. 149. Veja-se o item 7.2.2.5, *supra*. Veja-se sobre a não-cumulatividade da contribuição ao PIS: JOSÉ ANTONIO MINATEL, *Compensação de créditos de PIS/COFINS não-cumulativo, inter regimes...*, *op. cit.*, p. 343-363; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simplex Nacional...**, *op. cit.*, p. 92.

¹⁴⁴² Para aqueles que buscam maior aprofundamento sobre questões problemáticas decorrentes da instituição e regime da contribuição social sob análise, que não serão aqui analisadas, veja-se, exemplificativamente: FABIANA DEL PADRE TOMÉ, **Contribuições para a Seguridade...**, *op. cit.*, p. 108-109; RICARDO LOBO TORRES, **Curso...**, *op. cit.*, p. 408-416; ELIDIE PALMA BIFANO, *Contribuições Sociais...*, *op. cit.*, p. 350-351; RODRIGO CARAMORI PETRY, *A contribuição previdenciária sobre a folha de salários e sua substituição por incidências adicionais sobre as receitas das atividades rurais*, **RDDT**, n. 142, p. 62-73; *As contribuições sociais e a substituição da incidência sobre a “folha de salários” por adicionais sobre a “receita” – limites constitucionais: o caso dos clubes de futebol*, **RDDT**, n. 140, p. 76-91; ANDRÉ FELIPE DE BARROS CORDEIRO, *Classificação das contribuições previdenciárias: natureza e vinculação*, **RTFP**, n. 74, p. 273-297.

Sua norma de competência encontra guarida na previsão do artigo 195, I, “a”, da CR/88, que prevê, atualmente, a possibilidade de instituição de contribuição social para custeio da Seguridade Social, incidente sobre o pagamento de salários ou de quaisquer rendimentos pagos a trabalhadores.

A União instituiu-a através da Lei Federal 8.212, de 24 de julho de 1991, que a prevê em seu artigo 22, I.

O critério material da hipótese é, de forma sintética, “pagar salários ou rendimentos a trabalhadores”, e a base de cálculo, “o valor total dos pagamentos”, no regime ordinário de tributação. Vê-se que, com o alcance da norma de inclusão, passa a referida contribuição a incidir, fictamente, com a ocorrência do fato “auferir receita bruta”, e a ser calculada através da aplicação de um percentual sobre a receita auferida.

Há diversas exceções, no SIMPLES Nacional, de casos em que a CPP não se encontra albergada no recolhimento unificado.¹⁴⁴³ Nos casos em que se encontra na sistemática simplificada, contudo, não existe a menor correlação entre a hipótese de incidência permitida pela CR/88 e a instituída pela norma simplificadora. Não se pode afirmar que aquele o conceito jurídico de “auferir receita” possua algum vínculo com o de “pagar contraprestação pelo trabalho prestado por empregados ou trabalhadores autônomos”. Do mesmo modo, a base de cálculo confirma a incidência sobre a receita auferida, sem que se possa fazer qualquer afirmação de que o valor da receita auferida mede, ainda que fictamente, o montante de valores pagos aos trabalhadores.

Nesse sentido, afirma DÉBORA SOTTO:

É bastante questionável a adoção da receita bruta como base de cálculo presumida da contribuição previdenciária sobre a folha de salários [...], especialmente se considerarmos que a *receita bruta* é expressamente indicada pela Constituição da República como base de cálculo real de contribuição previdenciária diversa [...].¹⁴⁴⁴

Trata-se, portanto, segundo tal ponto de vista, de previsão inconstitucional, e de forma gritante!

Resta a análise de um contra-argumento de relevância: uma suposta

¹⁴⁴³ Veja-se o item 5.2.2.3, *supra* e também: JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 94.

¹⁴⁴⁴ DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 138.

competência da União para, com fulcro na praticabilidade tributária, **instituir regimes diferenciados de recolhimento da referida contribuição social**. A eles alude DÉBORA SOTTO, que faz pertinente ressalva:

Entretanto, a alteração da base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários, em prol da simplificação tributária, tem sido referendada pelo Poder Judiciário, em situação bastante semelhante.¹⁴⁴⁵

Menciona, a autora, a retenção na fonte, da contribuição sob estudo, sobre o valor da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço nos casos de cessão de mão-de-obra, prevista no artigo 31 da Lei 8.212/91.¹⁴⁴⁶ Há, no entanto, outros casos ainda mais, digamos, heterodoxos, como, por exemplo, a substituição da referida contribuição por incidências adicionais sobre receita, nas atividades rurais, ou no caso dos clubes de futebol, como bem aponta RODRIGO CARAMORI PETRY.¹⁴⁴⁷ Trata-se dos chamados regimes de substituição da contribuição previdenciária patronal, a que alude, indiretamente, o § 13 do artigo 195, da CR/88.

Um reforço desse argumento seria a previsão do artigo 146, III, “d”, que, como visto, prevê que uma das funções da lei complementar será a de instituir um regime especial em relação à contribuição social sob análise.¹⁴⁴⁸ Seria, então, a forma eleita pela LC n. 123/06 válida, fundada em tal previsão constitucional?

Entendemos que não. Diversamente do que parece concluir SOTTO, ainda que com fundamento no § 13 do artigo 195; se nos limitássemos à análise da existência de uma base de cálculo ficta, no caso da CPP, estaríamos diante de absoluta inconstitucionalidade.¹⁴⁴⁹ O mesmo destino parece ser o de todos os “regimes de substituição” de referida contribuição, se focamos a eventual existência de ficção jurídica tributária. RODRIGO CARAMORI PETRY afirma o mesmo em relação à generalidade das substituições, mas entende que, no caso do SIMPLES, é válida a substituição, “[...] desde que com a finalidade de simplificar e favorecer o regime tributário das micro e pequenas empresas [...]”, pois haveria autorização

¹⁴⁴⁵ DÉBORA SOTTO, **Tributação...**, op. cit., p. 139.

¹⁴⁴⁶ *Id.*

¹⁴⁴⁷ RODRIGO CARAMORI PETRY, *A contribuição previdenciária sobre a folha de salários e sua substituição por incidências adicionais sobre as receitas das atividades rurais...*, op. cit., p. 62-73; *As contribuições sociais e a substituição da incidência sobre a “folha de salários” por adicionais sobre a “receita”...*, op. cit., p. 76-91.

¹⁴⁴⁸ Veja-se a subseção 7.1.1, *supra*.

¹⁴⁴⁹ **Tributação...**, op. cit., p. 140.

constitucional nos artigos 170, IX, e 179 da CR/88.¹⁴⁵⁰

Contudo, a parcela do SIMPLES Nacional referente a tal contribuição social pode ser entendida de outro modo: como adicional da COFINS. Ora, incidindo sobre o mesmo critério material e tendo a mesma base de cálculo da permitida para o referido tributo, tal parcela, instituída pelo ente competente, a União, enquadra-se na moldura constitucional da COFINS, e com um “plus” inexistente no caso das demais parcelas referentes ao IRPJ, IPI, ICMS e ISS: a previsão de destinação específica para a Seguridade Social.

Assim, utilizando de expressão enunciada por VIEIRA, ao analisar o IPI sobre a importação como um adicional do imposto aduaneiro respectivo, temos **que se trata essa parcela de mero adicional da COFINS, chamado, por capricho do legislador de CPP**, afinal, “[...] *qualquer denominação é irrelevante para identificar o tributo.*”¹⁴⁵¹ Um típico caso de “bis in idem”, permitido constitucionalmente.¹⁴⁵² Em relação à CPP há, nos casos em que tal parcela se encontra incluída na sistemática simplificada, verdadeira isenção total.

7.2.2.8 Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços - ICMS

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS tem seu fundamento de validade no artigo 155, II, da Carta Maior, que outorga competência aos Estados-membros e ao Distrito Federal, ao menos ordinariamente, para a instituição de imposto incidente sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação.¹⁴⁵³

Sua regulação é das mais complexas em nosso ordenamento jurídico. Já no Texto Constitucional se nota, e de forma bem nítida, pelo número de dispositivos constitucionais que a ele se referem, em muitos casos específicos, exceções

¹⁴⁵⁰ *A contribuição previdenciária sobre a folha de salários e sua substituição por incidências adicionais sobre as receitas das atividades rurais...*, op. cit., p. 72; *As contribuições sociais e a substituição da incidência sobre a “folha de salários” por adicionais sobre a “receita”...*, op. cit., p. 87. Veja-se, também: **Contribuições PIS/PASEP e COFINS...**, op. cit., p. 380.

¹⁴⁵¹ **A regra-matriz de incidência do IPI...**, op. cit., p. 98.

¹⁴⁵² “[...] dá-se o bis in idem quando o mesmo fato jurídico é tributado duas ou mais vezes, pela mesma pessoa política. Já, bitributação é o fenômeno pelo qual o mesmo fato jurídico vem a ser tributado por duas ou mais pessoas políticas.” Cf. ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, op. cit., p. 539. Veja-se também: JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz de incidência do IPI...**, op. cit., p. 121

¹⁴⁵³ Afirma-se que a competência para instituição de ICMS é ordinariamente estadual e distrital pela previsão do artigo 147 da Constituição Federal, hipótese em que a União poderá instituí-lo.

etc.¹⁴⁵⁴

Outro complicador é que se trata de imposto de competência de todos os vinte e sete Estados-membros, mais o Distrito Federal, apesar de ter caráter nacional.¹⁴⁵⁵ Não à toa, RICARDO LOBO TORRES afirma que esse imposto “[...] *apresenta os seus maiores problemas nos aspectos ligados ao federalismo.*”¹⁴⁵⁶ Com isso, há uma norma nacional que sobre ele dispõe, a Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, com fundamento no artigo 155, § 2º, inciso XII, da CR/88.¹⁴⁵⁷

Esse tributo é instituído por leis estaduais e distritais diversas, e de sua complexidade decorrem numerosas discussões, que não são objeto de nossa análise, obviamente simplificada, sobre o referido imposto.¹⁴⁵⁸

De forma genérica, qual seria o critério material da hipótese tributária do

¹⁴⁵⁴ Nesse sentido, afirma COSTA que o ICMS “[...] *é o tributo de cuja disciplina mais amplamente se ocupa a Constituição da República.*” Cf. REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 368.

¹⁴⁵⁵ REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 368.

¹⁴⁵⁶ **Curso...**, *op. cit.*, p. 382.

¹⁴⁵⁷ HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 356-357.

¹⁴⁵⁸ Sobre elas, veja-se, de modo exemplificativo: ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **ICMS**, *passim*; JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, **ICMS: teoria e prática**, *passim*; **Imposto sobre serviços de comunicação**, *passim*; RICARDO LOBO TORRES, **Curso...**, *op. cit.*, p. 382-396; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 644-680; CLÉLIO CHIESA, **ICMS – Sistema Constitucional Tributário**: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96, *passim*; GLAUCO LUBACHESKI DE AGUIAR, **Tributação extrafiscal...**, *op. cit.*, p. 368-378; HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 337-358; JÚLIO MARIA DE OLIVEIRA, **ICMS – Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços**, in: MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO e MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ, **Curso...**, *op. cit.*, p. 271-277; **ICMS – Noções preliminares e algumas polêmicas**, in: SANTI, ZILVETI e MOSQUERA. [Coords], **Tributação das Empresas...**, *op. cit.*, p. 121-148; MARCELO VIANA SALOMÃO, **O ICMS na importação após a Emenda Constitucional nº 33/2001**, in: VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA, **O ICMS e a EC 33**, p. 139-165; DEJALMA DE CAMPOS, **Importantes aspectos do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços de transportes inter-estadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)**, in: **Congresso do IBET, III...**, *op. cit.*, p. 129-136; JOSÉ ROBERTO ROSA, **A não-cumulatividade do ICMS e suas restrições infraconstitucionais – legalidade e praticabilidade**, in: **Congresso do IBET, III...**, *op. cit.*, p. 383-403; **Logística do ICMS – considerações sobre o Imposto Estadual**, in: EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI [Coord.], **Curso...**, *op. cit.*, p. 1124-1146; PAULO DE BARROS CARVALHO, **“Guerra fiscal” e o princípio da não-cumulatividade no ICMS**, in: **Congresso do IBET, III...**, *op. cit.*, p. 659-686; DAMASCENO BORGES DE MIRANDA, **A regra-matriz do ICMS e sua incidência sobre os serviços de comunicação**, **RTFP**, n. 46, p. 153-165; MARCO AURÉLIO GRECO e ANA PAOLA ZONARI DE LORENZO, **ICMS – Materialidade e características constitucionais**, in: IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, **Curso de Direito Tributário**, p. 531-558; MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, **Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, “para frente”...**, *op. cit.*, p. 169-190; SALETE TEREZINHA DE SOUZA, **Restituição do ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica aos Municípios**, in: UBALDO CESAR BALTHAZAR [Org.], **Estudos de direito tributário**, p. 153-169; DANIEL MONTEIRO PEIXOTO, **Federação, competência tributária e guerra fiscal entre Estados via ICMS**, in: EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI [Coord.], **Curso...**, *op. cit.*, p. 1082-1107; ELIDIE PALMA BIFANO, **A tributação no setor comercial: panorama da carga tributária nas operações de comércio**, in: EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI [Coord.], **Curso...**, *op. cit.*, p. 1107-1124; MARCIO ADRIANO ANSELMO, **O princípio da não-cumulatividade do ICMS no ordenamento jurídico brasileiro**, **RTFP**, n. 52, p. 100-136; BETINA TREIGER GRUPENMACHER, **Incidência do ICMS nas transferências de bens entre estabelecimentos de empresas do mesmo grupo**, **RDDT**, n. 10, p. 54-63.

ICMS? Na realidade, são cinco tributos diversos, com cinco diferentes materialidades, sob a mesma alcunha: a) realizar operações de circulação de mercadorias; b) prestar serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) prestar serviços de comunicação; d) produzir, importar, circular, distribuir e consumir lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) extrair, circular, distribuir ou consumir minerais.¹⁴⁵⁹

Interessa-nos aqui a primeira delas. Ademais, sua base de cálculo, no caso sob foco, segundo JÚLIO MARIA DE OLIVEIRA é “[...] o valor total da operação [...]”, o que é também confirmado por REGINA HELENA COSTA e HUGO DE BRITO MACHADO.¹⁴⁶⁰

Com o alcance da norma de inclusão no SIMPLES, a norma de incidência do ICMS passa a ter a mesma estrutura que os demais tributos inseridos na sistemática simplificada, com o critério material da hipótese prevendo o fato de “auferir receita bruta”; nisso está a ficção da ocorrência da hipótese permitida na norma de competência constitucional.¹⁴⁶¹

Devemos analisar, no entanto, se a ficção da ocorrência do critério material com o auferimento de receita bruta é válida, assim como a utilização da base de cálculo eleita pela norma simplificadora.

Entendemos que, do mesmo modo que no IPI, existe correlação entre a delimitação de competência constitucional para a instituição do imposto e o fato escolhido para presumir, de modo absoluto, sua ocorrência – auferir receita bruta –; afinal, o conceito de receita bruta no SIMPLES Nacional equivale ao de

¹⁴⁵⁹ ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **ICMS**, p. 34-35; REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 374; HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 342-344; JÚLIO MARIA DE OLIVEIRA, **ICMS – Imposto sobre circulação...**, *op. cit.*, p. 271; **ICMS – Noções preliminares...**, *op. cit.*, p. 121-122. Este último autor considera que são seis as materialidades e, portanto, os impostos diferentes no caso, incluindo o caso de importação. Cf. JÚLIO MARIA DE OLIVEIRA, **ICMS – Imposto sobre circulação...**, *op. cit.*, p. 271; **ICMS – Noções preliminares...**, *op. cit.*, p. 121-122; DEJALMA DE CAMPOS, **Importantes aspectos...**, *op. cit.*, p. 133; JOSÉ ROBERTO ROSA, **A não-cumulatividade do ICMS...**, *op. cit.*, p. 383-403; MARCO AURÉLIO GRECO e ANA PAOLA ZONARI DE LORENZO, **ICMS – Materialidade e características constitucionais...**, *op. cit.*, p. 534.

¹⁴⁶⁰ JÚLIO MARIA DE OLIVEIRA, **ICMS – Noções preliminares...**, *op. cit.*, p. 124; REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 377; HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 350. Recordamos a discussão sobre a amplitude da base de cálculo de referido tributo, que COELHO considera mais complexa, com a inclusão da não-cumulatividade. Cf. SACHA CALMON NAVARRO COELHO, **Teoria Geral do Tributo...**, *op. cit.*, p. 99-101.

¹⁴⁶¹ De se notar que a Confederação Nacional dos Dirigentes Lojistas – CNDL ajuizou a ADI n. 4384, cujo Relator é o Min. Eros Grau, para discutir a inconstitucionalidade da LC n. 123/06 em relação à diferença interestadual de alíquota pela aquisição de mercadoria de outro estado da federação para fins de revenda, ação ainda não julgada.

faturamento.¹⁴⁶² Com o destaque das receitas conforme a atividade de que se originam, do mesmo modo que no imposto federal incidente sobre as operações jurídicas sobre produtos industrializados, a incidência do ICMS no SIMPLES Nacional dá-se, tão somente, quando o micro ou o pequeno empresário auferir faturamento advindo da venda de mercadorias ou serviços, o que, somado à opção pelo contribuinte por tal regime, parece-nos fundamentar a licitude da ficção tributária existente. No mesmo sentido que em relação ao IPI, DÉBORA SOTTO afirma que, no caso do ICMS, adotou-se a base de cálculo real do tributo, apenas com isenções parciais através do manejo das alíquotas.¹⁴⁶³

Analisemos, de qualquer modo, a base de cálculo do consequente para verificar se, como no caso do IRPJ, há a infirmação da norma de incidência tributária do imposto sob análise.¹⁴⁶⁴

No SIMPLES Nacional, a base de cálculo do ICMS passa a ser a receita bruta auferida pelo micro ou pelo pequeno empresário, mas não toda e qualquer receita bruta, e sim a referente ao faturamento advindo da venda de mercadorias ou serviços. Do mesmo modo que no IPI, dessarte, existe uma correlação entre a riqueza medida e a norma de competência constitucional, e, portanto, a base de cálculo confirma, a ocorrência da hipótese tributária ficta.¹⁴⁶⁵

Outrossim, em relação ao ICMS ocorre o mesmo questionamento que no caso do IPI, quanto à questão da cumulatividade imposta pelo regime simplificado.¹⁴⁶⁶ Afinal, o referido imposto, por força do artigo 155, § 2º da CR/88, é não-cumulativo.¹⁴⁶⁷ Ademais, a ele se aplica o Princípio da Seletividade.¹⁴⁶⁸ No caso

¹⁴⁶² Veja-se o item 7.2.2.3, *supra*.

¹⁴⁶³ **Tributação...**, *op. cit.*, p. 138.

¹⁴⁶⁴ Veja-se o item 7.2.2.2, *supra*.

¹⁴⁶⁵ Veja-se o item 7.2.2.3, *supra*.

¹⁴⁶⁶ Veja-se o item 7.2.2.3, *supra*.

¹⁴⁶⁷ Veja-se: ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **ICMS**, *passim*; RICARDO LOBO TORRES, **Curso...**, *op. cit.*, p. 384-386; REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 369; HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 352; JÚLIO MARIA DE OLIVEIRA, **ICMS – Imposto sobre circulação...**, *op. cit.*, p. 275; **ICMS – Noções preliminares...**, *op. cit.*, p. 128-129; DEJALMA DE CAMPOS, **Importantes aspectos...**, *op. cit.*, p. 133; JOSÉ ROBERTO ROSA, **A não-cumulatividade do ICMS...**, *op. cit.*, p. 131-132; PAULO DE BARROS CARVALHO, **“Guerra fiscal” e o princípio da não-cumulatividade no ICMS...**, *op. cit.*, p. 661; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **Apropriação indébito tributária no IPI e no ICMS: vislumbres de um Estado “Shylock”**, in: CONGRESSO DO IBET, V. **Direito Tributário, Linguagem e Método: as grandes disputas entre jurisprudência e dogmática na experiência brasileira atual**, p. 515-520; MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI e SACHA CALMON NAVARRO CÔELHO, **Direito Tributário Aplicado: estudos e pareceres**, p. 20; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simplex Nacional...**, *op. cit.*, p. 95; MARCO AURÉLIO GRECO e ANA PAOLA ZONARI DE LORENZO, **ICMS – Materialidade e características constitucionais...**, *op. cit.*, p. 548; ELIUD JOSÉ PINTO DA COSTA, **ICMS Mercantil**, *passim*; ARGOS

do IPI concluímos pela invalidade da exceção a tais normas de competência constitucional, mas, aqui, há um agravante: como no caso da CPP, o artigo 146, III, “d”, prevê, expressamente, que poderá o legislador complementar instituir regimes especiais ou simplificados em relação ao ICMS.

Como já visto, trata-se de outra função outorgada à Lei Complementar no referido dispositivo constitucional, diversa da instituição do regime de recolhimento unificado previsto no parágrafo único do mesmo dispositivo constitucional, mas ambas previstas na própria LC n. 123/06.¹⁴⁶⁹

Resta saber, portanto, se o tal regime especial ou simplificado a que alude a CR/88 pode excepcionar a regra da não-cumulatividade e da seletividade. A resposta, parece-nos, é **negativa**. E isso, ainda que, se entenda que a não-cumulatividade e a seletividade não estão incluídas no rol de garantidas individuais a configurar cláusula pétrea, por não encontrarem, por exemplo, fundamento no Princípio da Capacidade Contributiva juridicamente resguardado, como defendem alguns.¹⁴⁷⁰ Afinal, ainda que fosse possível a criação de exceções à não-cumulatividade e à seletividade através de emenda constitucional, não as vemos

CAMPOS RIBEIRO SIMÕES, O princípio da não-cumulatividade..., *op. cit.*, p. 93; JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, **ICMS: teoria e prática**, p. 230-285; AROLDI GOMES DE MATTOS, *A cumulatividade do ICMS, RTFP*, n. 72, p. 19-30; AIRES FERNANDINO BARRETO, *ICMS. Compensação Constitucional. Princípio da não-cumulatividade*, *RTFP*, n. 15, p. 62-82; CLÉLIO CHIESA, **ICMS – Sistema Constitucional Tributário**: algumas inconstitucionalidades da LC 87/96, p. 117-125; MARCIO ADRIANO ANSELMO, *O princípio da não-cumulatividade do ICMS no ordenamento jurídico brasileiro*, *RTFP*, n. 52, p. 100-136; MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI e SACHA CALMON NAVARRO CÔELHO, *A compensação de créditos no ICMS e o Princípio da não cumulatividade*, *RTFP*, n. 14, p. 56-74; ANDERSON TRAUTMANN CARDOSO, *Não-cumulatividade do ICMS: dimensão normativa e eficácia*, *RTFP*, n. 76, p. 11-35.

¹⁴⁶⁸ Veja-se: RICARDO LOBO TORRES, **Curso...**, *op. cit.*, p. 385; REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 370; HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 348-349; JÚLIO MARIA DE OLIVEIRA, *ICMS – Imposto sobre circulação...*, *op. cit.*, p. 276; *ICMS – Noções preliminares...*, *op. cit.*, p. 135; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 95; MARCO AURÉLIO GRECO e ANA PAOLA ZONARI DE LORENZO, *ICMS – Materialidade e características constitucionais...*, *op. cit.*, p. 547. Pela redação dos dispositivos constitucionais, há discussão acerca da obrigatoriedade da seletividade quanto ao ICMS. Sobre o tema, veja-se: ROQUE ANTONIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 89-90; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Mesa de debates “c”..., *op. cit.*, p. 77.

¹⁴⁶⁹ Veja-se a subseção 7.1.1, *supra*.

¹⁴⁷⁰ Para DERZI, nos tributos suportados pelo consumidor final, é inaplicável a capacidade contributiva, substituída pela seletividade; esta seria uma atenuação da própria igualdade. Cf. MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI, *Notas...*, *op. cit.*, p. 556 e 694. Para ÁVILA: “[...] a proibição de tributar determinados bens (alimentos de primeira necessidade e remédios), não decorre da capacidade contributiva, cujo significado normativo só se inicia depois, mas de outros parâmetros normativos constitucionais. O Estado não pode tributar alimentos necessários à subsistência porque o seu consumo indica menor capacidade contributiva, mas, em vez disso, porque o Estado deve estimular a obtenção de bens que sejam necessários à proteção da dignidade humana, da vida e da saúde.” Cf. HUMBERTO ÁVILA, **Sistema...**, *op. cit.*, p. 388. Em sentido contrário, exemplificativamente: JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz de incidência do IPI...**, *op. cit.*, p. 126; Mesa de debates “c”..., *op. cit.*, p. 76 e seguintes; REGINA HELENA COSTA, **Princípio...**, *op. cit.*, p. 54.

previstas no Texto Maior, nem com a previsão de “regimes especiais ou simplificados”, que não as mencionam expressamente.

Ademais, no imposto sob estudo há um problema conformativo em sua norma de incidência tributária, que já analisamos: o sujeito ativo, no critério pessoal do consequente normativo, no caso do SIMPLES Nacional, é a União, em confronto com a Regra-Matriz de Incidência Tributária Possível, que se pode extrair com a análise das normas de competência constitucional. Nesse ponto, solução outra não há, senão afirmar a invalidade da forma eleita pelo legislador complementar.

Desse modo, se focamos somente **a ficção tributária no ICMS** inserido no SIMPLES Nacional, **estariamos tratando de forma válida de utilização da praticabilidade tributária**. Todavia, a forma prevista para realizá-la, com a **exclusão da não-cumulatividade e da seletividade, e com a previsão de a União ser o sujeito ativo do imposto**, que encontra óbice no Princípio Federativo, como antes analisado, **é inconstitucional**.

7.2.2.9 Imposto sobre serviços - ISS

O Imposto sobre serviços – ISS, de competência, ordinariamente falando, municipal e do Distrito Federal, nos termos do artigo 156, III da CR/88, tem, como afirma MARCELO CARON BAPTISTA, como critério material da hipótese, o comportamento de “*prestar serviços*” e como base de cálculo o “*preço da prestação do serviço*”, sendo instituído por leis municipais e distritais, conforme o caso.¹⁴⁷¹

¹⁴⁷¹ **ISS:** do texto à norma, p. 255, 574. Ressalta referido autor, sobre o critério material da hipótese normativa do ISS: “*Mais adequada, por esse motivo, a expressão ‘prestar serviços’.* Em primeiro lugar, ela atende à exigência antes referida, de que o critério material seja gramaticalmente representado por um verbo seguido de um complemento – verbo transitivo. Por outro lado, o verbo ‘prestar’ indica, de pronto, o envolvimento de uma terceira pessoa no cenário da incidência, ou seja, aquela que usufrui ou recebe o resultado da ação. [...] ‘Serviço’, pois, perante a norma de incidência do ISS é, tão-somente, o resultado da prestação.” Cf. MARCELO CARON BAPTISTA, **ISS**..., *op. cit.*, p. 255. Veja-se também: AIRES FERNANDINO BARRETO, **ISS na Constituição e na lei**, p. 242-244 e 297-339; REGINA HELENA COSTA, **Curso**..., *op. cit.*, p. 399; HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso**..., *op. cit.*, p. 382; CRISTIANO CARVALHO, **ISS - Imposto sobre serviços**, in: MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO e MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ, **Curso**..., *op. cit.*, p. 299, 304; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **Imposto sobre Produtos Industrializados: uma águia garciamarquiana**... *op. cit.*, p. 181; PAULO CELSO BERGSTROM BONILHA, **Imposto sobre Prestação de Serviços de Qualquer Natureza**, in: SANTI, ZILVETI e MOSQUERA. [Coords], **Tributação das Empresas**..., *op. cit.*, p. 206. 224; MARCELO VIANA SALOMÃO, DIEGO DINIZ RIBEIRO e GABRIEL MAGALHÃES BORGES PRATA, **Tributação no setor bancário e questões controversas**..., *op. cit.*, p. 511-517. Outrossim, afirma-se que a competência para instituição de ISS é ordinariamente municipal e distrital pela previsão do artigo 147 da Constituição Federal, hipótese em que a União poderá

Há, todavia, limitação a essa competência legislativa, pela previsão do próprio “caput” do artigo, que prevê a necessidade de definição dos serviços em lei complementar, e pela disposição do § 3º do mesmo dispositivo da CR/88, que prevê hipóteses em que o legislador nacional estipulará normas gerais, com base em que o legislador nacional expediu a Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, que, em seu bojo, trouxe numerosas discussões que, aqui, não são nosso objeto de análise.¹⁴⁷²

Com a incidência da norma de inclusão no SIMPLES, a norma de incidência do ISS passa a ter, da mesma forma que no caso dos outros sete tributos incluídos na sistemática, como critério material, o fato de “auferir receita bruta”, do qual decorre a ficção tributária de que houve a efetiva prestação de serviços, que corresponde à delimitação constitucional de competência, e parece-nos válido, com a natureza opcional do regime especial. Afinal: “*Devendo o prestador agir em benefício de terceiro, mediante remuneração, tem-se que o ISS incide no ambiente de uma relação jurídica onerosa*” e “*apenas a prestação remunerada de serviços corresponde ao critério material da hipótese normativa*” do referido imposto.¹⁴⁷³

A nosso ver, existe correlação entre a delimitação de competência constitucional para a instituição do imposto (prestar serviços) e o fato escolhido para presumir de modo absoluto sua ocorrência (auferir receita bruta). Do mesmo modo que no IPI e no ICMS, já analisados, como o conceito de receita bruta, no SIMPLES Nacional equivale ao de faturamento, e há destaque das receitas conforme a atividade de que se originam, a incidência do ISS, na sistemática simplificada, dá-

instituí-lo.

¹⁴⁷² Sobre tais discussões, veja-se as seguintes obras sobre o tema, exemplificativamente: MARCELO CARON BAPTISTA, **ISS...**, *op. cit.*, *passim*; *A norma tributária do Imposto sobre Serviços: Ênfase no conseqüente normativo*, in: EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI [Coord.], **Curso...**, *op. cit.*, p. 1024-1062; MARÇAL JUSTEN FILHO, **O Imposto sobre serviços na Constituição**, *passim*; AIRES FERNANDINO BARRETO, **ISS na Constituição e na lei**, *passim*; *Imposto sobre Serviços*, in: EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI [Coord.], **Curso...**, *op. cit.*, p. 997-1010; RICARDO LOBO TORRES, **Curso...**, *op. cit.*, p. 399-402; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito Tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 680-698; REGINA HELENA COSTA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 392-400; HUGO DE BRITO MACHADO, **Curso...**, *op. cit.*, **Curso de Direito Tributário**, p. 372-385; BETINA TREIGER GRUPENMACHER, *A inaplicabilidade do disposto no art. 166 do CTN à repetição de indébito do ISS*, in: LUÍS EDUARDO SCHOUEIRI, **Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa**, v.1., p. 565-579; *ISS – momento em que se torna devido*, **RDT**, n. 61, p. 159-163; CRISTIANO CARVALHO, *ISS - Imposto sobre serviços...*, *op. cit.*, p. 297-307; PAULO CELSO BERGSTROM BONILHA, *Imposto sobre Prestação de Serviços de Qualquer Natureza...*, *op. cit.*, p. 203-228; MARCELO VIANA SALOMÃO, DIEGO DINIZ RIBEIRO e GABRIEL MAGALHÃES BORGES PRATA, *Tributação no setor bancário e questões controversas...*, *op. cit.*, p. 507-545; JOSÉ ROBERTO PISANI, *Tributação no setor de serviços: panorama da carga tributária na prestação de serviços*, in: EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI [Coord.], **Curso...**, *op. cit.*, p. 1010-1024.

¹⁴⁷³ MARCELO CARON BAPTISTA, **ISS...**, *op. cit.*, p. 269, 573.

se, tão somente, quando o micro ou o pequeno empresário aufera faturamento advindo da prestação de serviços. Como se trata, ademais, de sistemática opcional, se nos limitássemos à análise da ficção tributária poderíamos afirmar ser válida a utilização da praticabilidade no caso em tela, em relação ao critério material.

E como base de cálculo, esse imposto, na sistemática simplificada, passa a ter o “valor da receita auferida.”. Vê-se que ela não abrange toda e qualquer receita bruta, mas somente a referente ao faturamento advindo da prestação de serviços, que denota uma correlação entre a riqueza medida e a norma de competência constitucional. A base de cálculo, em conclusão, confirma, a ocorrência da hipótese tributária ficta, de forma idêntica ao caso do IPI e do ICMS, como aliás anotou DÉBORA SOTTO, que afirma que no caso do ISS, como nos dois outros tributos, adotou-se a base de cálculo real do tributo, apenas com isenções parciais através do manejo das alíquotas.¹⁴⁷⁴

Nesse sentido, afirma Fernando Aurélio Zilveti:

Esse tributo [o ISS] incide sobre a receita bruta das empresas prestadoras de serviço [...].

Na condição de imposto que incide sobre a receita bruta das empresas, vê-se que ele não respeita o princípio da receita líquida. [...] ¹⁴⁷⁵ [esclarecemos nos colchetes]

Claramente, haveria discussões a serem realizadas sobre o conteúdo da receita bruta advinda da “prestação de serviços”. Afinal, conhecem-se as discussões acerca da validade da inclusão, na base de cálculo do ISS, de valores referentes, por exemplo, a encargos de financiamento realizados pelo próprio prestador do serviço e ressarcimentos decorrentes da prestação.¹⁴⁷⁶ De qualquer forma, trata-se de ficção do valor da base de cálculo respaldado por opção do micro e do pequeno empresário, que, como já exposto, entendemos validar a sistemática, se houver correlação com os limites de competência constitucional.

É interessante notar que, no caso do ISS, o critério temporal da hipótese é o “[...] *momento da ocorrência da prestação-fim de serviço*”.¹⁴⁷⁷ Vale dizer, a incidência independe da existência de efetivo pagamento do serviço prestado.¹⁴⁷⁸

¹⁴⁷⁴ **Tributação...**, *op. cit.*, p. 138.

¹⁴⁷⁵ **Princípios...**, *op. cit.*, p. 274.

¹⁴⁷⁶ Sobre os temas, veja-se: MARCELO CARON BAPTISTA, **ISS...**, *op. cit.*, p. 576-620, *passim*.

¹⁴⁷⁷ MARCELO CARON BAPTISTA, **ISS...**, *op. cit.*, p. 515.

¹⁴⁷⁸ “Tendo como essência do critério material a prestação-fim de um serviço, a hipótese normativa do

No caso do SIMPLES Nacional, passa a ser, como visto, o último átimo de cada mês, e, no caso de opção do contribuinte pelo regime de caixa, somente incidirá quando do pagamento já realizado.

Assim, **ao mirarmos somente a ficção tributária, no ISS inserido na sistemática simplificada, parece-nos, a princípio, ser válida a forma de praticabilidade prevista.** Fosse só esse o aspecto, constitucional seria o SIMPLES Nacional, no particular. Ocorre aqui, contudo, e do mesmo modo que no ICMS, **um vício em relação à previsão de a União ser o sujeito ativo do imposto.**¹⁴⁷⁹ Isso, como já visto, é vedado por nosso ordenamento jurídico, da forma como foi realizado, **o que implica a invalidade da previsão do SIMPLES Nacional, em relação à parte correspondente ao ISS.**

7.2.2.10 Síntese da análise

Analisamos, nesta última subseção, o funcionamento da ficção tributária inserta nas normas tributárias referentes aos oito tributos incluídos no SIMPLES Nacional. Cotejamo-las, ademais, com a norma de incidência tributária possível dos referidos tributos, em uma análise das normas de competência constitucional. Com isso, concluímos que:

a) **o percentual do SIMPLES Nacional referente ao IRPJ e à CSLL é inválido**, pois a ficção tributária existente não se coaduna com a norma de competência constitucional dos referidos tributos, salvo nos casos de isenção total;

b) no que tange **à parte atinente ao IPI**, ainda que a ficção tributária pudesse ser considerada válida, a lesão à regra da não-cumulatividade e ao Princípio da Seletividade torna-a **inválida**, salvo os casos de isenção;

c) já quanto **à parte referente à COFINS e ao PIS, inexistente ficção tributária**, mas, tão somente, diferentes alíquotas, inclusive com casos de isenção, e base de cálculo menos abrangente do que a possível pela norma de competência, mas ambas dentro da moldura constitucional, **sendo válida a forma escolhida**

ISS focaliza a prestação e não o pagamento, que é dever do tomador do serviço.” Cf. MARCELO CARON BAPTISTA, **ISS...**, *op. cit.*, p. 502. Veja-se também: PAULO CELSO BERGSTROM BONILHA, *Imposto sobre Prestação de Serviços de Qualquer Natureza...*, *op. cit.*, p. 208.

¹⁴⁷⁹ Veja-se o item 7.2.2.8, *supra*.

pelo legislador complementar para o recolhimento unificado;

d) quanto ao **percentual referente à CPP**, uma análise da base de cálculo *ficta* levar-nos-ia ao juízo de sua inconstitucionalidade. Todavia, pela identidade do ente competente, da materialidade e da base de cálculo, somadas à específica destinação à Seguridade Social, tal aspecto da norma simplificadora **enquadra-se como adicional da COFINS, sendo igualmente válida**, havendo isenção da CPP nos casos em que a referida parcela encontra-se incluída na sistemática simplificada;

e) por fim, no que se refere **às parcelas atinentes ao ICMS e ao ISS**, ainda que a ficção tributária pudesse ser considerada válida, o problema dá-se, em ambos os casos, em relação ao critério pessoal do consequente, que possui a União como sujeito ativo, no caso do SIMPLES Nacional. Ademais, quanto ao ICMS, há lesão à não-cumulatividade e à Seletividade, o que também não se adequa à previsão constitucional: desse modo, **inválida é a forma escolhida pelo legislador no que concerne a tais tributos, em relação a nosso ordenamento jurídico**.

Desse modo, em conclusão, vê-se que, salvo nos casos dos percentuais referentes à COFINS, seu adicional chamado de CPP, e o PIS/PASEP, **todo o restante da forma escolhida para o recolhimento unificado, no SIMPLES Nacional, que se refere ao IRPJ, ao IPI, à CSLL, ao ICMS e ao ISS, não se amolda aos limites constitucionais, salvo os casos de isenção, nos três primeiros, por um motivo ou outro**.

Poderia haver a criação de uma sistemática de recolhimento unificado de diversos tributos que fosse conforme a Carta Maior? Cremos que sim, e isso pode ser obtido na análise da amplitude da permissão outorgada pelas normas de competência constitucional, ou seja, para os limites da praticabilidade. E seguem exemplos. Bastaria, no caso do IRPJ e da CSLL, que a base de cálculo fosse a renda presumida, e não a receita bruta. Bastaria, no caso do IPI e do ICMS, garantir a aplicação da não-cumulatividade e da Seletividade, ainda que de forma mais simplificada. Bastaria, no caso do ICMS e do ISS, que a sistemática fosse opcional para os demais entes federativos. Tudo a depender da imaginação criativa do legislador.

“Hic et nunc”, contudo, temos, nesses casos, exemplos de má utilização da praticabilidade tributária. Afinal, possui o legislador competência para instituir tributos de forma mais *eficiente, econômica, prática*, enfim, *simples*; mas não pode fazê-lo *livremente*, pois há claros limites que vislumbramos não terem sido obedecidos no caso de nosso complexo objeto de estudo, o SIMPLES.

7.2.3 OUTROS ASPECTOS A SEREM APROFUNDADOS

Não negamos, e aqui abrimos parênteses à análise estritamente dogmática do direito, a que nos propusemos, desde o início, para permitir-nos um juízo de índole política, que merece encômios a busca pelo tratamento diferenciado e favorecido aos micro e aos pequenos empresários, o que, aliás, seria a concretização de valores positivados constitucionalmente em nosso sistema.

Todavia, à Ciência do Direito, ao menos perante o corte epistemológico por nós proposto, compete observar seu objeto como simplesmente é, não como gostaria o cientista que ele fosse.¹⁴⁸⁰ Com esse norte caminhamos na análise do SIMPLES Nacional e deparamo-nos com normas jurídicas que não se amoldam aos limites postos pelo direito positivo. O legislador nacional inseriu no sistema algumas normas jurídicas que não configuram, como visto, correta utilização da praticabilidade tributária, em confronto com as balizas de algumas normas-princípios, tais como as referentes à Federação, à Estrita Legalidade e à Capacidade Contributiva. Agiu, portanto, fora da competência legislativa constitucionalmente estipulada, em diversos momentos.

Todavia, não se esgotou, é óbvio, todas as nuances do objeto de estudo, o que não era nosso objetivo, até mesmo porque, se o fosse, haveria desmedida pretensão. Afinal, a interpretação é inesgotável.¹⁴⁸¹

Durante o trabalho, apenas resvalamos em alguns temas, e outros foram deixados de lado, por necessidades advindas do corte epistemológico proposto. Podem-se citar, por exemplo, a análise da constitucionalidade dos casos de exclusão de optante do sistema simplificado; a determinação de que os recolhimentos se darão, quando existirem filiais, pela matriz das pessoas jurídicas,

¹⁴⁸⁰ Veja-se a subseção 1.1.2, *supra*.

¹⁴⁸¹ Veja-se: PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito Tributário, linguagem..., op. cit.*, p. 193.

prevista no artigo 21, § 1º, do Estatuto, e suas implicações nos critérios espaciais das normas de incidência tributária do ICMS e do ISS, e, conseqüentemente, na competência tributária de Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, com graves resultados no que tange à questão federativa; a constitucionalidade ou não da previsão de limites diferenciados por Estados-membros e Distrito Federal, de receita bruta para o enquadramento de micro e de pequenos empresários; a problemática questão do Comitê Gestor do Simples Nacional e a delegação legislativa que se nota existente na LC 123/06 a tal órgão administrativo; os aspectos da constitucionalidade das previsões acerca do processual judicial contidas no Estatuto; a questão da responsabilidade tributária dos sócios; a constitucionalidade do parcelamento especial previsto no Estatuto; a constitucionalidade das exceções em relação a alguns tributos na inclusão da sistemática *etc.*¹⁴⁸²

São temas que demandam novos e aprofundados estudos, de que a Ciência do Direito se encontra carente, como se nota pela escassa bibliografia sobre o tema. As inquietudes, desse modo, continuam.

¹⁴⁸² Acerca da questão da exclusão do SIMPLES, veja-se o item 5.2.2.4, *supra* e as seguintes obras: JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 172-173. Sobre os limites de enquadramento, veja-se os itens 5.2.2.2 e 6.1.2.2, *supra*, e a seguinte obra: RICARDO ALEXANDRE, **Direito Tributário...**, *op. cit.*, p. 589. Sobre o CGSN veja-se o item 5.2.2.5, e as seguintes obras: SERGIO KARKACHE, **Princípio do Tratamento Favorecido...**, *op. cit.*, p. 241; JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 27-31. Sobre as previsões acerca do processo judicial no Estatuto, veja-se o item 5.2.2.5, *supra* e também as seguintes obras: JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 201-203. No que tange à responsabilidade tributária dos sócios, veja-se o item 5.2.2.3, *supra*, e também as seguintes obras: JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 273; MARCELO FRÓES DEL FIORENTINO, **O Simples Nacional...**, *op. cit.* p. 27-35; ANDERSON FURLAN, **A LC nº 123/2006 e a responsabilidade tributária**, **RDDT**, n. 140, p. 7-13; LUIZ FERNANDO RODRIGUEZ JUNIOR, **Super Simples e a possibilidade de imposição da responsabilidade objetiva dos sócios**, in: **Congresso Nacional de Estudos Tributários**, IV, 2007, São Paulo, dez. 2007. 22. DVD-ROM. Sobre o parcelamento especial, veja-se a subseção 7.1.2, *supra* e as seguintes obras: JAMES MARINS e MARCELO M. BERTOLDI, **Simples Nacional...**, *op. cit.*, p. 277. Sobre as exceções de alguns tributos na sistemática, veja-se o item 5.2.2.3, *supra*, e as seguintes obras: MARCELO FRÓES DEL FIORENTINO, **O Simples Nacional...**, *op. cit.* p. 27-35.

CONCLUSÕES

1. CONCLUSÕES DO CAPÍTULO 1

1.1 Dada a ambiguidade e a vaguidade próprias da linguagem, não é simples o labor de conceituar o direito, em vista de sua complexidade ontológica. Contudo, é necessário o estabelecimento de um sistema de referência que permita uma análise científica do objeto de estudo, sem a pretensão de afirmação ontológica final acerca do direito, para que não se caia no equívoco de reduções inapropriadas, como normativismos, moralismos, axiologismos *etc.* Para tanto, necessário é um corte epistemológico que permita o estudo do direito - ainda que redutor da realidade do objeto -, e a escolha feita no presente trabalho foi a da realização de uma teoria pura do direito, como predicou Kelsen.

1.2 A teoria pura, que é bastante - e a nosso ver, injustamente - criticada, é uma visão do direito ligada ao positivismo jurídico, que não se confunde com o positivismo filosófico, e que possui três diferentes aspectos: a) como método de estudo do direito; b) como teoria do direito; e c) como ideologia do direito; todavia, no presente trabalho, optou-se, apenas, pela adoção da primeira acepção, que permite um estudo científico, e não de outra natureza, do objeto do estudo.

1.3 Quanto aos conceitos linguísticos, há duas teorias: a “essencialista”, que crê na língua como instrumento de designação da realidade, e a “convencionalista”, ligada à filosofia analítica, que acredita na ligação arbitrariamente realizada pelo homem entre a língua e a realidade. Quanto às formas de definição das palavras, existe a *lexical*, que se refere ao uso comum dos termos; a *estipulativa*, em que se propõe um novo - e arbitrário - uso para a palavra; e a por *redefinição*, em que se aperfeiçoa uma das acepções do uso comum do vocábulo. No presente trabalho adotamos uma visão convencionalista da linguagem, com a utilização de definições de cunho estipulativo.

1.4 Visando realizar um estudo científico dogmático do direito, apontamos como objeto material de análise - ou seja, o dado-do-mundo que estudaríamos -, o ordenamento jurídico pátrio, sobre o qual se realizou um corte, arbitrário, separando, do todo, a parcela referente ao SIMPLES Nacional. Fez-se necessário, então, a convenção de um pacto semântico acerca do termo “direito”,

para se encontrar com segurança o objeto formal e método que seriam utilizados.

1.5 O elemento nuclear do direito é a norma jurídica, uma espécie do gênero norma, cujo conceito é causa de grandes discussões doutrinárias. As normas encontram-se no mundo ideal do dever-ser, marcado pela imputação, resultado da valoração dos objetos reais do mundo do ser, cuja nota é a causalidade. Não é possível transitar sem óbices do mundo do ser ao mundo do dever-ser, mas eles se relacionam. E é no intuito de transformar o mundo do ser para a consecução dos valores que surgem as normas, definidas, numa primeira aproximação, como proposições que têm o objetivo de regular a conduta humana para alguma finalidade. Algumas espécies normativas, como as normas sociais, possuem a característica da previsão de uma sanção externa, vale dizer, uma resposta à violação aplicada por outrem.

1.6 Para a distinção entre as normas sociais e as jurídicas não basta a análise da norma em si; é necessária a análise da pertinencialidade dela ao ordenamento jurídico, ou seja, sua validade, decorrente de ter sido ela proferida por órgão competente e com observância do procedimento previsto para tanto, e tal ideia constituiu uma segunda aproximação de um conceito de norma jurídica. Mas tal assertiva, concluímos, importa numa petição de princípio, que não é desanuviada nem mesmo pela distinção que utilize como critério a forma de sanção existente, que se traduz na nota da coercitividade, visto que há normas sociais com a mesma característica. Concluiu-se, em tal análise, que toda norma jurídica possui sanção institucionalizada, numa acepção ampla, que inclui as de cunho premial e de anulação de ato jurídico, por exemplo. Para conseguir a distinção entre tais espécies normativas, fez-se necessário focar o problema do ordenamento jurídico, que institucionaliza a sanção.

1.7 No conceito de norma que adotamos incluem-se as gerais e abstratas, que se voltam a um número indeterminado de pessoas e sem previsão individualizada de fatos, e as individuais e concretas, voltadas a um ou mais indivíduos identificados e com a previsão de condutas limitadas espaço-temporalmente. Ademais, verificamos que há quatro âmbitos de validade normativo: o pessoal, o material, o espacial e o temporal.

1.8 Ao afirmarmos que “norma jurídica” é uma proposição, verificamos a necessidade de utilizarmos aspectos da Lógica e diferenciamos proposição e

enunciado; aquela, o significado, este a forma gramatical e linguística por meio do qual se expressa a proposição. Concluimos também que uma proposição pode ser encontrada através de diferentes enunciados, e um mesmo enunciado pode ensejar diversas proposições. Vimos, outrossim, que há diversos tipos de proposições, dentre as quais ressaltamos as prescritivas, em que encontramos as normas.

1.9 Enquanto a lógica aplicável às proposições descritivas é a Apofântica, que pode ser avaliada pelo critério de verdade ou falsidade, nas proposições prescritivas aplica-se a Lógica Deôntica, cujo critério é o da validade ou invalidade, justiça ou injustiça *etc.* Verificamos que se pode formalizar as proposições, mesmo as prescritivas, substituindo as palavras do discurso por símbolos lógicos, chegando à unicidade sintática, que adotamos, metodologicamente, como postulado. Chegamos então à estrutura lógica da norma: se ocorre o fato “p” deve-ser a conduta “q”, que em linguagem simbólica pode ser representada por “D (p → q)”, em que o “D” é o functor interproposicional, vale dizer, o sincategorema que indica a operação deôntica realizada, havendo ainda o functor intraproposicional, implícito no conseqüente normativo, modalizado sob as formas obrigatório, permitido e proibido.

1.10 Fez-se necessário ainda outro aprofundamento, pois a norma jurídica completa é formada por uma norma primária, que prescreve a conduta desejada e outra, secundária, que prescreve a sanção pelo descumprimento da primária, ambas ligadas pela conjunção disjuntiva “ou”. Com isso, chegamos à estrutura lógica da norma jurídica completa: “D (p → q) ∨ (-q → s)”, ou seja, dada a ocorrência do fato “p”, deve-ser a conduta “q”. Caso a conduta “q” seja descumprida, deve-ser a sanção “s”. Analisando, posteriormente, mais detalhadamente a estrutura normativa, verificamos também a distinção entre a norma primária dispositiva e a sancionadora, que não possui eficácia coercitiva. Assim, a estrutura lógica analítica da norma jurídica completa a que chegamos foi a seguinte: “D {[(p → q) . (- q → r)] . [(-q ∨ -r) → S]}”.

1.11 O Direito é uma linguagem conativa ou imperativa que visa regular a conduta humana intersubjetiva. Concluiu-se, para fins epistemológicos, que o direito é texto, ao menos em seu aspecto normativo, apesar de existir divergência doutrinária sobre o tema. E nesse contexto, norma jurídica e texto de direito positivo não se confundem: o texto é o suporte físico no qual se inicia o percurso gerador de

sentido do direito; a norma jurídica é um juízo que se constrói ao se ligarem, sob a estrutura lógica antes mencionada, proposições prescritivas, criadas pela interpretação de textos de direito positivo. Adotou-se, dessarte, o entendimento de PAULO DE BARROS CARVALHO sobre o tema, conhecendo-se as críticas a ele já realizadas. E, desse modo, de um texto de direito positivo pode-se extrair várias normas jurídicas; e para que se encontre uma norma jurídica completa pode ser preciso a análise de diversos textos de direito positivo.

1.12 Observando o direito como fenômeno comunicacional, verificamos a existência de um e emissor (uma fonte do direito), que, através de um código (o texto de direito positivo, *v.g.*), utiliza-se de um sinal (a língua natural) e perpassa um canal (o veículo introdutor de normas), para enviar uma mensagem (a norma jurídica) a um dado receptor (o destinatário da norma). O texto é trazido pelos veículos introdutores de normas, que são o único dado objetivo para a análise científica do direito.

1.13 Após delimitar nosso objeto de estudo, passamos à análise quanto à possibilidade de sua análise científica. Vimos que a própria definição de ciência não é pacífica, quanto mais a de Ciência do Direito. Verificou-se a possibilidade de dois enfoques diversos sobre o direito: o dogmático, que parte de um axioma dado, sem questioná-la; e o zetético, em que se discute indefinidamente as premissas. Concluiu-se que no primeiro caso tem-se a Ciência do Direito em sentido estrito, e, no segundo, tal Ciência em seu sentido amplo.

1.14 Analisando tão somente a Dogmática, elegida como foco de estudo do objeto, verificamos que existem diferentes posicionamentos sobre sua possibilidade e abrangência. Concluímos que a Ciência do Direito não se amolda ao conceito de ciência ordinariamente acatado, o que coloca em xeque a limitação de tal visão. E, de qualquer forma, tal Ciência é também linguagem, que, falando sobre outra – o Direito –, consubstancia-se em metalinguagem que objetiva descrever seu objeto; mas tal “descrever” possui natureza construtiva, de explicação, pois o intérprete constrói o direito.

1.15 Verificamos que sendo o direito um objeto linguístico, pode-se utilizar para seu estudo a Semiótica, que tem por objeto os signos, cujo conceito é plurívoco, mas que foi fixado como uma função entre o símbolo, ou signo em sentido estrito, o significado – o juízo criado na mente pelo signo – e o referente –

que é o objeto a que se refere o símbolo –, vale dizer, uma relação triádica. E há três dimensões de estudo do signo: a sintática, que estuda a relação dos signos com outros signos; a semântica, que analisa os signos com seu significado – aspecto conotativo –, ou dos signos em relação aos objetos a que se refere – aspecto denotativo –; e a pragmática, que tem por objeto a relação dos signos com os usuários – emissores e destinatários – da linguagem.

1.16 Tem-se aplicado a Semiótica ao estudo do direito, em suas três dimensões, com bons resultados científicos; e, partindo-se de tal metodologia, assentamos que a norma jurídica pode ser considerada um dos vértices do triângulo semiótico jurídico, sendo o significado criado na mente pela leitura dos textos de direito positivo (símbolo), que se referem à conduta humana (referente). A análise da estrutura lógico-normativa, em suas relações de coordenação e subordinação, encontra-se no campo sintático; no preenchimento de tais estruturas com os termos oriundos de um texto de direito positivo está a semântica; quanto à pragmática, não há consenso sobre seus limites no que tange ao estudo do direito: ora como análise do direito do ponto de vista ideológico; ora como teoria da decisão jurídica, incluindo seu aspecto retórico-argumentativo; ou ainda na análise da intenção dos usuários da linguagem; certo é que existe grande dissensão doutrinária. Optamos por um foco sintático-semântico de estudo de nosso objeto, mas deixamos claro que, por momentos, enveredaríamos pelo campo semântico-pragmático.

1.17 Concluimos também que tanto o direito, quanto a Ciência que o estuda, podem ser considerados como sistemas. Verificamos a existência de classificação científica que vislumbra os sistemas empíricos e os proposicionais, sendo que estes podem ser nomológicos ou nomoempíricos, estes últimos subdivididos ainda em teóricos – em que se pode localizar a Ciência do Direito – e prescritivos – caso a que se amolda o direito positivo.

1.18 Vimos que um sistema é formado por um repertório – um conjunto de elementos – e uma estrutura – o conjunto de regras de determinam as relações entre tais elementos –; e em tal distinção é possível localizar a distinção entre “normas de comportamento” e as “normas de estrutura”. A doutrina também discute se a coerência entre os elementos é condição de existência de um sistema. Concluimos que não, bastando a existência do repertório, da estrutura e de unidade, caso do direito positivo, que é um sistema incoerente tendo em vista a

possibilidade de coexistência de normas contraditórias. Já a Ciência do Direito tem por nota, além dos requisitos mencionados, a coerência.

1.19 Verificamos também a profunda discussão existente sobre o conceito de Estado e algumas teorias sobre as causas de seu aparecimento. Com isso, vislumbramos uma visão “clássica”; outra, que pode ser chamada de “marxista”; e também autores que preferem não trabalhar com a ideia de Estado, analisando a ação coletiva através da teoria da escolha racional. Realizamos, então, corte epistemológico para uma análise estritamente jurídica, e, com isso, assentamos que o Estado é uma ordem jurídica organizada para criar e aplicar as normas que a formam, vale dizer, uma ordem jurídica relativamente centralizada, em perfeita sinonímia com a ideia de ordenamento jurídico. De tal ponto de vista, os tradicionais elementos considerados típicos do Estado são os quatro âmbitos de validade da norma, o espacial, o temporal, o pessoal (o povo), o material (a competência); e mais o poder (a validade do ordenamento).

1.20 Analisamos também a natureza dinâmica do sistema jurídico, ou seja, o seu processo de criação e aplicação. Adotamos, nesse intento, o postulado kelseniano da norma fundamental, como axioma-limite da Ciência do Direito. Verificamos, outrossim, a existência de posições científicas contrapostas em relação à fenomenologia da incidência normativa.

1.21 Há a possibilidade de uma norma determinar os limites para criação de outra, sendo a constituição a norma situada no ápice da estrutura hierárquica do sistema jurídico, e, em sua criação, era o poder constituinte ilimitado juridicamente. Após estatuir-se o ordenamento jurídico, há limites para criação de normas, que só deixam de existir com uma refundação do sistema. E há matérias que, num dado ordenamento, não há possibilidade de modificação constitucional: são as chamadas cláusulas pétreas, que no caso brasileiro encontram-se previstas no artigo 60, § 4º, da Constituição da República de 1988.

2. CONCLUSÕES DO CAPÍTULO 2

2.1 O termo “tributo” também é carregado de vaguidade e ambiguidade, seja em seu sentido vulgar ou no léxico técnico-jurídico. Na busca de um conceito

de tributo, analisamos as formas pelas quais pode o Estado arrecadar dinheiro de um particular, e verificamos que o tributo não se identifica com os valores percebidos através de contratos, multas, indenizações e adjudicações; excluídos tais modos de arrecadação, está-se diante de enriquecimento ilícito estatal. De qualquer forma, assentamos, numa primeira aproximação, de o tributo encontra-se ligado à ideia de uma prestação pecuniária imposta pelo Estado aos particulares.

2.2 A tributação restringe as garantias constitucionais da propriedade e da liberdade dos particulares e, com isso, sempre se deu extrema importância ao estudo da imposição do dever tributário, vale dizer, o das normas gerais e abstratas que impõe a obrigação tributária. E analisando a estrutura lógica das normas jurídicas, verificamos que o tributo se identifica com parte da norma jurídica completa, com a exclusão da norma secundária – que se refere à forma de cobrança do crédito tributário no caso de inadimplemento – e a norma primária sancionadora – que se refere à punição material pelo inadimplemento da obrigação –, vale dizer, com a norma primária dispositiva, que é o mínimo deontológico possível a permitir a compreensão do mandamento por seus destinatários.

2.3 Vislumbramos, no entanto, que não basta a análise sintática para que se encontre a norma tributária, pois formalmente ela não se distingue de qualquer outra. Enveredando no âmbito semântico, concluímos que na norma tributária a hipótese descreve um fato lícito, do qual decorre o consequente que determina o pagamento de um montante pecuniário ao Estado. Com isso, chegamos à definição de tributo, do ponto de vista sintático-semântico: **uma norma primária dispositiva, geral e abstrata, cujo antecedente descreve um fato lícito, e cujo consequente prescreve o dever de pagamento de um valor pecuniário ao Estado.**

2.4 O CTN define “tributo” em seu artigo 3º, texto no qual verificamos elementos que sobram à sua definição, quais sejam: a) a necessária instituição por lei; e b) a cobrança por atividade administrativa vinculada. No primeiro caso, pois se trata de requisito formal para que a norma tributária seja expedida de forma válida, salvo se, por “lei”, entender-se, de forma ampla, a natureza geral e abstrata do tributo. No segundo caso, porque se trata de elementos de outra norma jurídica, de cunho administrativo, que determina a forma de expedição da norma individual e concreta de aplicação da norma geral e abstrata tributária.

2.5 Com isso, passamos à análise da competência tributária, que se

insere no Sistema Tributário Nacional, trecho do texto constitucional com diversos enunciados prescritivos que formam o subsistema constitucional tributário. Definimos competência tributária como a aptidão para criar tributos, e, por tal motivo, verificamos que, como regra, a Constituição Federal não criou tributos. Assentamos, ademais, que se incluem num conceito amplo de normas de competência as chamadas “limitações ao poder de tributar”, dentre outras várias normas espalhadas pelo texto constitucional, que limitam a competência tributária positiva ou negativamente. Analisamos também a distinção entre competência tributária e capacidade tributária ativa, sendo esta a capacidade de arrecadar e fiscalizar a arrecadação de tributos, que pode ser outorgada, por lei, a pessoa outra que não a competente para a instituição do tributo.

2.6 Focamos então a análise nas normas gerais em matéria tributária, previstas nos artigos 146 e 146-A da Constituição Federal, típicas normas de estrutura com natureza nacional, veiculadas através de lei complementar, que devem observar, em interpretação sistemática, a autonomia federativa de Estados-membros, Municípios e Distrito Federal. Há dissensão doutrinária quanto ao seu alcance, existindo a teoria dicotômica – para a qual tais normas somente poderiam dispor sobre conflitos de competência e regular as limitações constitucionais do poder de tributar, previstas nos incisos I e II do art. 146 da CR/88 – e a teoria tricotômica – que, além das duas funções anteriores, vislumbra ainda a possibilidade de se regular cada uma das matérias previstas nos demais dispositivos dos arts. 146 e 146-A. Após uma breve análise, abraçamos uma visão que visa coadunar a redação de tais dispositivos e o Princípio Federativo, tendo em vista que tais normas gerais fazem parte do desenho normativo de nosso sistema federativo, e chegamos às seguintes finalidades para tais normas: a) dispor sobre conflitos de competência, para tanto, inclusive definindo “fatos geradores”, “bases de cálculo” *etc.* (inciso I do art. 146 c/c inciso III, “a”); b) regular as limitações ao poder de tributar, inclusive definindo “fatos geradores”, “bases de cálculo” *etc.* (inciso II c/c inciso III, “a”); c) estabelecer normas gerais sobre “obrigação”, “lançamento” *etc.* (inciso III, “b”) e d) dispor sobre objetivos específicos (inciso III, “c” e “d” e parágrafo único do art. 146 e art. 146-A).

2.7 Para aprovação de uma lei complementar há dois requisitos: a) matéria expressa ou implicitamente indicada na Constituição – pressuposto material

ou ontológico –; e b) o “quorum” especial do art. 69 da Carta Maior – pressuposto formal. Há grande discussão quanto à existência ou não de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, e concluímos não ser possível afirmação universal sobre o tema, tendo em vista as diferentes funções que a CR/88 outorga à lei complementar. Mas se esta possui função de norma de estrutura, ela é hierarquicamente superior à lei ordinária; caso contrário, não. Disso surge a diferença entre lei complementar material ordinária e lei ordinária materialmente complementar, que consideramos válida em nosso ordenamento jurídico.

2.8 Passamos então ao estudo das normas gerais e abstratas que, entre as várias que se relacionam à matéria tributária, impõem a obrigação tributária, vale dizer, às normas jurídicas tributárias em sentido estrito, ou normas de incidência tributária. Analisando-a, PAULO DE BARROS CARVALHO estruturou a chamada Regra-Matriz de Incidência Tributária – RMIT, um poderoso instrumento de análise científica da estrutura lógica da norma de incidência tributária. A expressão RMIT é ambígua, pois pode ser utilizada no sentido de norma de incidência tributária ou no sentido de sua estrutura lógica, sendo que adotamos apenas o segundo significado na pesquisa realizada.

2.9 A RMIT pode ela ser visualizada, na visão de seu criador e que é amplamente predominante, com um antecedente – onde se encontram os critérios material – formado por um verbo e um complemento –, espacial e temporal –, que descreve uma hipótese tributária, e com um consequente, que prescreve uma obrigação tributária – com os critérios pessoal – formado por um sujeito ativo e um sujeito passivo – e quantitativo – formado pela base de cálculo e pela alíquota.

2.10 Visualizamos na RMIT, no entanto, quatro critérios tanto no antecedente quanto no consequente, correspondentes aos âmbitos de validade da norma jurídica: o pessoal, o material, o temporal e o espacial, que delineiam a descrição de um fato e a prescrição da conduta humana desejada pelo legislador. O critério pessoal do antecedente, formado pelo sujeito da conduta descrita na norma, ainda que muitas vezes possa ser desconsiderado sem qualquer prejuízo cognoscitivo, mas isso não significa sua inexistência. O critério material do consequente, por sua vez, é formado pelo objeto da relação jurídica prescrita pela norma jurídica que, no caso da norma de incidência tributária, é formado por um elemento qualitativo (o verbo “entregar”) e por um elemento quantitativo

(“determinada quantia”), sendo que esta última parte é formada por uma base de cálculo e uma alíquota. Por fim, verificamos que os critérios espacial e temporal do consequente são requisitos essenciais da norma jurídica, havendo discussão acerca da necessidade, no campo tributário, da previsão de tais aspectos em lei, posicionamento que adotamos.

2.11 A decomposição da norma jurídica realizada pela regra-matriz é de grande valia para o estudo do Direito Tributário, e vem sendo muito utilizada; assim como para análise em outras searas da Ciência Jurídica, o que vem acontecendo, ainda que timidamente. No campo tributário, exemplificativamente, pode-se utilizá-la para a análise: a) das normas de competência tributária contidas na Constituição (o arquétipo da regra-matriz); b) das normas de competência tributárias previstas em normas nacionais; c) do tributo em si (a RMIT em sentido estrito); d) da norma individual e concreta contida num lançamento tributário *etc.* Com isso, é possível um estudo comparativo entre normas de diferente escalão hierárquico, verificando sua justeza às previsões do ordenamento jurídico.

2.12 Analisamos, então, o tormentoso tema das espécies tributárias. Nesse intento, verificamos há, na doutrina pátria, diversas propostas classificatórias das espécies tributárias, dentre as quais ressaltam-se duas: a teoria tripartite e a teoria “quinquipartite”. A primeira delas parte de uma análise intranormativa, utilizando apenas um critério: a vinculação, ou não, do fato descrito no antecedente normativo a uma atuação estatal; com isso, chega a três espécies de tributos: o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria, sendo que os empréstimos compulsórios e as contribuições seriam impostos ou taxas, conforme o caso. A segunda teoria utiliza dois critérios classificatórios além do utilizado pela teoria explanada: a) previsão legal de destinação específica – e não a sua efetiva destinação e b) previsão legal de restituição do valor arrecadado – e não a sua efetiva restituição, chegando a cinco espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios. Adotamos essa última teoria como posicionamento pessoal, cientes de suas limitações e da necessidade de aprofundamento sobre o tema. Cada uma, dessas espécies, deve obediência a normas estruturais – que se aplicam de forma genérica – mas a distribuição de competências tributárias na Constituição Federal é diversa em relação a cada uma das espécies ou subespécies tributárias.

2.13 Encerrando o segundo capítulo, analisamos a extrafiscalidade tributária, com uma prévia revisão bibliográfica que demonstrou inexistir a delimitação exata entre tributos com natureza fiscal e extrafiscal. Como ideia geral, verificamos que a finalidade extrafiscal é a utilização do tributo com objetivos outros que não o estritamente arrecadatório, como o de regulação econômica, por exemplo, caso em que estaremos diante de normas tributárias indutoras. O próprio Texto Constitucional aponta, em diversos casos, a necessidade de utilização extrafiscal dos tributos, e para tanto pode-se utilizar diversos instrumentos.

2.14 Entendemos que o estudo da extrafiscalidade é típica análise científico-jurídica, apesar de balizadas opiniões em contrário, mas não no aspecto sintático-semântico da norma jurídica tributária, para o qual é irrelevante a finalidade do tributo. É que ao se analisar a norma de incidência em sua dimensão semântico-pragmática, a finalidade da utilização da norma pelo Estado ganha relevância.

3. CONCLUSÕES DO CAPÍTULO 3

3.1 Passando ao estudo de alguns princípios constitucionais tributários, nos defrontamos, inicialmente, com a celeuma doutrinária quanto à própria natureza e conceito de “princípio jurídico”. Verificamos ser comum a distinção entre princípios e regras, que concluímos serem, ambas, normas jurídicas. Restou a dúvida quanto a se tratar de mera classificação da Ciência do Direito ou de normas jurídicas diferentes ontologicamente. Encontramos na doutrina uma divisão entre aqueles que fazem uma distinção “forte” e outros que promovem uma distinção “fraca” entre ambas. Para estes, numa teoria que pode ser chamada de clássica, os princípios são normas com um alto nível de abstração e generalidade, que demandam, para sua aplicação, grande subjetividade do aplicador, ao contrário das regras. Por sua vez, os que adotam uma distinção “forte” veem uma diferença estrutural entre princípios e regras, posicionamento com o qual não concordamos, ao menos no aspecto sintático-semântico de análise do jurídico, bastando-nos, para os fins do presente trabalho, a distinção “fraca”, que, como a outra, possui seus problemas conceituais. Tomando o cuidado de não nomear a qualquer norma como princípio, verificamos, na esteira de BARROS CARVALHO, quatro acepções para o termo “princípio” no campo do Direito: a) como norma jurídica de posição privilegiada e

portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma.

3.2 Focamos a análise, então, do Princípio da Legalidade, inicialmente do ponto de vista genérico, para depois passarmos à sua dimensão tributária. Verificamos que, no sistema brasileiro, ele se encontra prevista no artigo 5º, II, da Constituição Federal, além das previsões específicas do artigo 37, *caput* – que se refere à submissão a ela por parte da Administração Pública – e do artigo 150, I. Sua origem é ainda anterior à *Magna Charta* de 1215, e encontra-se vinculada à noção de autoconsentimento do povo na criação de obrigações, podendo-se afirmar que se trata de princípio universal, e sua importância, manifesta. Encontra-se ele alicerçado nos princípios da Tripartição de Funções, no Republicano-democrático e no da Segurança Jurídica, todos previstos como cláusulas pétreas em nosso sistema, e determina que as obrigações devem ser criadas ou majoradas através do veículo lei.

3.3 Para compreender melhor o Princípio da Legalidade Genérica, inicialmente definimos o termo “lei”, como sendo o instrumento introdutor de normas jurídicas expedido pelas pessoas políticas constitucionais pátrias nos termos previstos na subseção III da Seção VIII do Título IV da Constituição Federal, e das respectivas Constituições Estaduais e leis orgânicas municipais, se for o caso. Após, passamos à análise de sua abrangência, e verificamos que existem diferentes graus de rigidez da legalidade em nosso sistema: há casos em que se aplica a legalidade, e há outros em que se aplica a estrita legalidade, o que se dá nos casos em que a Constituição determina que a norma deve ser inteiramente veiculada através do veículo “lei”. Encontramos também a existência de formas de controle, “a posteriori”, sobre a adequação do instrumento exarado pelo Poder Legislativo com o nome de “lei” em relação às normas de superior hierarquia, como os instrumentos de controle de constitucionalidade previstos em nosso sistema.

3.4 Seguindo o estudo proposto, analisamos a Legalidade Tributária, que é princípio que funciona como limite objetivo, sendo expressão da ideia de autotributação, também possuindo foros de universalidade. Em nosso sistema,

possui referido princípio a natureza de legalidade estrita, que utilizamos como sinônimo de tipicidade tributária, e concluímos que a lei que cria ou majora tributos deve prever, de forma pormenorizada, os elementos da norma de incidência tributária.

3.5 Continuamos no estudo dos princípios tributários, dessa vez com a análise do Princípio da Capacidade Contributiva. Verificamos que é referido princípio que veda a tributação de atos ou fatos jurídicos sem qualquer conteúdo econômico, fundado no Princípio da Igualdade, cujo critério de *discrimen*, no campo tributário, só pode ser a situação econômica do contribuinte. Focando apenas os tributos não-vinculados a uma atividade estatal, concluímos que tal determinação é configura a chamada **capacidade contributiva objetiva**, pressuposta no próprio princípio da igualdade. Levamos em consideração a existência da capacidade contributiva no plano pré-jurídico, como princípio econômico e com valor para a Política do Direito, e no jurídico, nosso foco no presente trabalho.

3.6 Nesse intento, assentamos que além da capacidade contributiva objetiva, cuja utilização não se esgotou em nosso ordenamento jurídico, existe a chamada **capacidade contributiva subjetiva ou relativa**, ligada à concreta e real aptidão de determinada pessoa para o pagamento de certo tributo. Distinguimos, ainda, a capacidade contributiva subjetiva em seu sentido **fraco**, que garante uma tributação isonômica entre contribuintes com a mesma situação econômica, através de uma tributação **proporcional** à capacidade econômica de cada um, o que se alcança, do ponto de vista jurídico, pela análise de cada tributo em particular, e não de forma global. Tal aspecto encontra seu limite máximo na garantia constitucional da propriedade privada, e em seu reflexo tributário, o Princípio da vedação do confisco, cuja conceituação não é simplória. Ademais, verificamos a existência de limites mínimos, o chamado mínimo vital, que também causa grande discussão doutrinária e no qual se entende incluir, também, os recursos necessários para o sustento da família. Concluímos, dessarte, que a capacidade contributiva não se identifica com a capacidade econômica, ainda que seja pressuposta uma correlação entre ambas: aquela é um recorte jurídico desta.

3.7 Visualizamos também a capacidade contributiva subjetiva em sentido **forte**, com função redistributiva de riquezas, para o qual se utiliza a progressividade tributária. Verificamos que há, na doutrina, quem considere a progressividade como

uma consequência lógica da capacidade contributiva; outros afirmam existir uma vinculação entre ambos os princípios, mas sendo a progressividade apenas uma possibilidade; há quem afirme existirem casos em que é impossível a aplicação da progressividade; e, por fim, há autores que consideram a progressividade como um refinamento da capacidade contributiva, ainda que não seja uma decorrência lógica dela, corrente na qual nos filiamos.

3.8 O último princípio que analisamos foi o Federativo, e iniciamos com o estabelecimento de um conceito de federação, expondo as origens de tal forma de descentralização estatal. Verificamos que não se trata a Federação de uma forma de união de Estados, mas de um Estado que se distingue do unitário pelo “quantum” de descentralização existente. Há diversos níveis de descentralização, que vão de um Estado unitário puro, passando por uma descentralização administrativa ou até política sem previsão constitucional, a existência de tais descentralizações com previsão constitucional – os chamados Estados Regionais –, até o nível máximo da Federação.

3.9 Há diversos tipos de Estados federais e a doutrina diverge de modo importante sobre suas características. Adotamos a visão kelseniana acerca da existência, numa Federação, de ordens jurídicas locais ou regionais e uma ordem jurídica central, todas parciais pela existência de limitação material quanto à competência normativa, e que, juntas, formam o Estado Federal Total. Tal visão permite a distinção das normas federais, que são as de competência da União enquanto ente federativo, das normas nacionais, que são as de competência do Estado Total, que obrigam a todos os entes federativos. Verificamos que são elementos identificadores do Estado Federal: a) a descentralização político-administrativa de um Estado na Constituição; b) entes intraestatais com autonomia constitucional, política, administrativa e financeira no âmbito de sua competência; e c) a impossibilidade de extinção dessa descentralização, com sua previsão em cláusula pétrea. Chegamos, então, a uma representação formal do ordenamento jurídico de um Estado Federal como “ $T \equiv U$ ”, onde $E \equiv e_1 \cdot e_2 \cdot e_3 \cdot e_4 \cdot e_n$. Nesta fórmula, “T” é o Estado Total ou federação, “U” são as normas emitidas pela União (federais e nacionais), “E” as emitidas pelos ordenamentos jurídicos parciais chamados Estados-membros. Não consideramos relevantes para identificação de uma Federação a “participação das entidades federativas na formação da vontade

nacional”, através de um Poder Legislativo bicameral , que pode ser considerado um elemento accidental. Conceituamos o termo “federação”, por fim, como a forma de descentralização política, legislativa, administrativa e financeira de um Estado, prevista em cláusula pétrea na Constituição, em que os entes federativos, dotados de autonomia irrestrita no âmbito da competência estabelecida constitucionalmente, podem se auto-organizar.

3.10 Com isso, passamos à análise da posição dos municípios na Federação brasileira, passando inicialmente por uma visão geral das comunas até se chegar à CR/88 que lhes deu posição de destaque. Há divergência doutrinária sobre a natureza jurídica do município brasileiro, se é, ou não, parte integrante da Federação, apesar da previsão do art. 1º da CR/88. Consideramos que os municípios pátrios são entes federativos, pois são pessoas jurídicas de direito público interno constituídas por um feixe de competência constitucionalmente prevista em cláusula pétrea. Não consideramos a falta de representação dos municípios no Senado um obstáculo para tanto, pelo que havíamos concluído sobre o tema. Do mesmo modo, a inexistência de um Judiciário próprio tampouco é óbice para tal conclusão. Chegamos, então, a uma representação formal do Ordenamento Jurídico Total da República Federativa do Brasil: $T \equiv U \cdot E \cdot D \cdot M$, onde $E \equiv e_1 \cdot e_2 \cdot e_3 \cdot e_4 \cdot e_n$ e $M \equiv m_1 \cdot m_2 \cdot m_3 \cdot m_4 \cdot m_n$. Nessa fórmula, “T” é o Estado Total ou Federação, “U” são as normas emitidas pela União (federais e nacionais), “E” as emitidas pelos Estados-membros, “D” são as emitidas pelo Distrito Federal e “M” as emitidas pelos municípios.

3.11 Concluindo a análise do Princípio Federativo, fincamos raízes na seara tributária, e verificamos suas fortes manifestações nessa área do direito, seja na distribuição de competências, seja na questão tormentosa das normas gerais, fundado na necessidade de garantia de **autonomia financeira**, que implica a existência de fontes de receitas próprias. Por isso inexistente a possibilidade, atualmente, de isenção heterônoma, e há vedação constitucional a qualquer proposta de emenda que seja “tendente” à abolição da estrutura federativa. No entanto, não nos parece inválidas, de “per se”, Emendas Constitucionais que modifiquem a competência tributária posta pelo chamado poder constituinte originário, salvo se houver supressão de autonomia financeira dos entes federativos.

4. CONCLUSÕES DO CAPÍTULO 4

4.1 Continuamos a jornada com a análise da praticabilidade ou praticidade tributária, que, como verificamos, é tema pouco estudado em nossa doutrina, apesar de ser tema de extrema relevância, por seu uso cada vez mais numeroso em nosso direito. Inicialmente, elegemos o termo “praticabilidade”, dentre os normalmente utilizados, que considerarmos o mais adequado, pois ligado à ideia de atuação dentro da moldura das normas jurídicas de competência tributária. Apesar do posicionamento doutrinário pacífico, não consideramos tal realidade jurídica como um “princípio”, ainda que seja categoria jurídico-positiva que pode ter fundamento numa axiologia pré-jurídica. Visualizamos a praticabilidade como uma classificação científica das normas de competência tributária, retirando do gênero uma classe, ligada à ideia de simplificação da execução da norma jurídica hierarquicamente superior.

4.2 Verificamos que há diversas formas de aplicação da praticabilidade tributária, sejam as previstas em lei, sejam as aplicadas diretamente pela autoridade administrativa. Adotamos a classificação de REGINA HELENA COSTA, que visualisa quatro tipos: a) a abstração generalizante; b) a analogia; c) a privatização da gestão tributária; e d) os meios alternativos de solução de conflitos tributários. A abstração generalizante, para a referida autora, engloba diversos meios, como: a) as presunções; b) as ficções; c) os indícios; d) as normas de simplificação; e) os conceitos jurídicos indeterminados; f) as cláusulas gerais; e g) as normas em branco. E o problema que urge por solução é o dos limites para atuação lícita no que tange à praticabilidade.

4.3 Colocamos foco, então, numa das formas de praticabilidade: as presunções e ficções legais tributárias. De início, tratamos das presunções e ficções jurídicas em geral, que localizamos como formas de utilização da linguagem, cujo estudo iniciou-se no Direito Civil. Verificamos que as chamadas presunções legais são veiculadas em normas gerais e abstratas, enquanto que as presunções *hominis* são trazidas no bojo de normas individuais e concretas, tratando de matéria probatória. Em ambos os casos, seu fundamento é a conclusão da existência de um

fato desconhecido através de um fato conhecido, chamado de indício.

4.4 As presunções legais são normalmente classificadas em absolutas e relativas, além das chamadas ficções jurídicas. Concluimos que presunção absoluta é expressão sinônima a ficção jurídica, e ambas diferem de presunção relativa. Estas são normas processuais que distribuem o ônus probatório. Aquelas, apesar de grande parte da doutrina distingui-las, entendemos que o fazem cotejando o conteúdo normativo e um evento do mundo real, sendo que o corte por nós proposto exige que a comparação se dê apenas entre conteúdos normativos, até mesmo porque pode-se afirmar que toda norma jurídica geral e abstrata é fundada em presunções absolutas ou ficções, no primeiro sentido – que se poderia chamar de “ficções do legislador”, mas que não passam de criações do direito. Já as presunções absolutas ou ficções jurídicas são normas de direito substantivo, que não se encontram na mera comparação entre enunciados constantes de texto de direito positivo – que até se poderia chamar de “ficção de dispositivos legais” –, sendo necessária uma análise do Direito num nível mais formalizado, o das normas jurídicas.

4.5 As ficções jurídicas são uma forma classificatória da Ciência do Direito, e com isso, fixamos os seguintes conceitos:

a) a presunção relativa pode ser definida como o juízo descritivo da Ciência do Direito que identifica uma norma jurídica geral e abstrata que determina a distribuição de ônus probatório, de forma a permitir a comprovação indireta de um fato jurídico;

b) a ficção jurídica – ou a presunção absoluta – pode ser definida como o juízo descritivo da Ciência do Direito que identifica, no confronto entre elementos de duas normas jurídicas gerais e abstratas de grau hierárquico diverso, a simplificação da execução da norma hierarquicamente superior pela inferior, mediante estipulação, por esta, da certeza do acontecimento de fato previsto por aquela quando ocorrido um fato diverso.

4.6 Passamos então à análise das presunções e ficções tributárias, área em que a norma jurídica de incidência tributária possui, comumente, como antecedente uma hipótese que é regulada por outra norma jurídica, o que favorece o aparecimento das ficções jurídicas, pelas limitações previstas em normas de

superior hierarquia. Ressaltamos que, no que tange às presunções legais relativas, se houver previsão em lei, inexistirá lesão à Estrita Legalidade, aprioristicamente. Quanto às presunções absolutas ou ficções jurídicas, cuja utilização a maior parte da doutrina vislumbra como inconstitucional, e que se encontram em quaisquer dos critérios da norma de incidência tributária, verificamos a necessidade de cotejo com a Legalidade Tributária e a Capacidade Contributiva, de modo mais detalhado.

4.7 Analisando a tensão das ficções tributárias com a Legalidade Tributária, concluímos que a distribuição da competência tributária é um grande limite à instituição de ficções tributárias. Mas há licitude em sua utilização, se observados os seguintes requisitos:

a) a existência de previsão em lei;

b) que na compostura da norma jurídica de incidência tributária, a ficção não crie impertinência entre o conseqüente e o antecedente normativo, com previsão constitucional, ou com previsão em norma geral em matéria tributária, em face da tipicidade cerrada, sob pena de, na realidade, tributar fato diverso do constante da hipótese, e, como consequência, lesionar a detida distribuição de competência tributária levada a efeito na Carta Maior, vale dizer, deve existir um vínculo entre o conceito jurídico fictamente estabelecido na norma inferior e as determinações nas normas de competência tributária.

4.8 Passando então ao estudo da tensão entre as ficções tributárias e a Capacidade Contributiva, verificamos que há compatibilidade com o texto constitucional se existir um requisito: a opção do contribuinte, que substitui a posterior possibilidade de comprovação, pelo contribuinte, de inexistência de capacidade contributiva no caso concreto, o que seria possível numa presunção relativa. Concluímos, ao fim, que o sistema tributário nacional é rígido, mas permite a criação de normas de aplicação simplificada, através de ficção tributária, das de superior hierarquia, constantes da Constituição Federal e das leis complementares que veiculam normas gerais em matéria tributária, desde que, observada a possibilidade de opção do contribuinte pela aplicação do regime de ficção, se para tanto houver autorização constitucional.

5. CONCLUSÕES DO CAPÍTULO 5

5.1 Nesse ponto do trabalho passamos a sua terceira e última parte, qual seja, a análise do tratamento tributário diferenciado à microempresa e à empresa de pequeno porte, especificamente, no quinto capítulo, em suas ideias gerais. Inicialmente, buscamos localizar referido tratamento tributário como objetivo da ordem econômica na Constituição de 1988, e para tanto passamos a um breve estudo sobre o tema do Direito Econômico.

5.2 O estudo da “ordem econômica”, que tem importância ímpar para a análise das contribuições de intervenção no domínio econômico, previstas no *caput* do artigo 149 da CR/88, permite verificar que se trata de expressão ambígua, que remete a uma noção do mundo do ser e a outra do mundo do dever-ser, pelo que adotamos “ordem econômica” para se referir ao direito, e “domínio econômico” para se referir ao mundo do ser. O art. 170 da CR/88 arrola os princípios da ordem econômica, cuja intervenção estatal funda-se na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa. Referidos princípios possuem natureza de normas de estrutura que outorgam competência para a atuação estatal na temática econômica.

5.3 Há duas diferentes modalidades de competência estatal para influencia no domínio econômico: a ação normativa – em que o Estado edita normas e fiscaliza seu cumprimento – e a ação participativa – em que o Estado atua como agente econômico –, e seu estudo permite verificar a licitude da instituição de tributos ou outros meios de arrecadação. Trata-se de área em que há grande possibilidade de utilização extrafiscal dos tributos, através das chamadas normas tributárias indutoras.

5.4 Quanto aos princípios da ordem econômica, que em sua maioria seria mais apropriado chamá-los de objetivos da ordem econômica, analisamos brevemente posicionamentos doutrinários, para, dentre eles, aprofundarmo-nos em outro apartado sobre o do tratamento favorecido às micro e pequenas empresas.

5.5 Verificamos que o tratamento **favorecido** às micro e pequenas empresas permite a intervenção estatal no domínio econômico para seu atingimento, e encontra-se previsto de forma genérica no art. 170, mas é especificado no art. 179, ambos da CR/88, que determina às pessoas políticas constitucionais, tendo em vista motivos empíricos apontados pela doutrina:

a) definir e distinguir microempresas e empresas de pequeno porte, através de lei;

b) outorgar a elas tratamento jurídico distinto, para incentivo, o que se dará através da simplificação, redução ou até eliminação, através de lei, de obrigações administrativas; tributárias; previdenciárias; e creditícias.

5.6 Com isso, chegamos a uma primeira aproximação de nosso objeto de estudo, como **forma de intervenção do Estado no domínio econômico**; e, numa segunda aproximação, vê-se claramente, numa óptica semântico-pragmática da norma jurídica tributária, seu teor **extrafiscal, de nítida norma indutora**.

5.7 Passamos então a um breve escorço histórico sobre o tratamento diferenciado em nosso ordenamento jurídico, desde o período anterior à CR/88, até o período da atual Constituição, em que surgiu o SIMPLES Federal, com a Lei Federal n. 9.317/96, passando pelas importantes modificações da Emenda Constitucional n. 42, de 2003, e o surgimento do SIMPLES Nacional, com a Lei Complementar n. 123, de 2006, que instituiu o Estatuto da Micro e da Pequena Empresa.

5.8 Posteriormente, analisamos aspectos gerais do Estatuto da Micro e da Pequena Empresa, primeiramente distinguindo-o do regime simplificado tributário, o SIMPLES Nacional, que são regimes que se relacionam, mas não se implicam necessariamente, até mesmo porque o fundamento constitucional dos tratamentos distintos não é exatamente o mesmo: aquele tem por fundamento as normas de competência insertas no artigo 170, IX cumulado com o artigo 179 da Constituição; já a parte tributária, que também ali tem seu alicerce remoto, o faz com um *plus*: a previsão do artigo 37, XXII e, em especial, a do artigo 142, III, “d” do Texto Maior.

5.9 Feita a distinção, passamos a uma análise formal do SIMPLES Nacional, e verificamos as seguintes regras de competência ao legislador complementar nacional, extraídas do art. 146 da CR/88:

a) a possibilidade de definição do tratamento favorecido em matéria tributária às MEs e EPPs deve ser realizada através de lei complementar;

b) a possibilidade, por lei complementar, da criação de um regime especial ou simplificado para o ICMS, para a contribuição previdenciária do

empregador e para a contribuição para o PIS/PASEP;

c) a possibilidade de criação, também por lei complementar, um regime único de arrecadação de impostos e contribuições da União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, com as seguintes regras básicas: deve ser opcional para o contribuinte; pode haver regras diferentes de enquadramento por Estado; o recolhimento deverá ser unificado e centralizado; o repasse do valor recolhido aos entes federados deverá ser imediato; pode haver compartilhamento de fiscalização, arrecadação e cobrança entre os entes federativos; deve ser adotado um cadastro único de contribuintes.

5.10 Verificamos que somente impostos e contribuições podem ser incluídos no regime simplificado, sem a limitação de que se tratem de tributos ligados à atividade empresarial, tão somente. E passamos à análise do SIMPLES sob seu aspecto dinâmico, do ponto de vista do contribuinte: estudamos a entrada, o funcionamento e a saída do SIMPLES Nacional, e, por fim, sua gestão por parte do Estado. Quanto à entrada no sistema, verificamos como características a facultatividade, a anualidade, a irretratabilidade para o ano-calendário, além dela poder dar-se de forma expressa ou automática. Quanto ao funcionamento, verificamos que se encontram incluídos na sistemática o IRPJ, o IPI, a CSLL, a COFINS, o PIS/PASEP, a CPP, o ICMS e o ISS, com a isenção das demais contribuições de competência federal, salvo o FGTS, e com diversas regras quanto a tributos que não se encontram incluídos, benefícios aos sócios da pessoa jurídica, recolhimento simplificado, com ao menos doze tipos diferentes de tributação, e diversas outras regras, quanto aos créditos de ICMS e IPI, deveres instrumentais, penalidades pelo inadimplemento *etc.* No que se refere à saída do sistema, verificamos a existência de duas formas: de ofício, por parte da Administração Tributária, e por comunicação da optante, com a existência de discussão quanto à constitucionalidade das previsões legais. Por fim, quanto à gestão, verificamos a centralização na União da cobrança dos tributos incluídos na sistemática, com fiscalização e contencioso administrativo compartilhado entre os entes federativos, tendo o CGSN papel de extrema relevância na regulamentação do SIMPLES, com competências de duvidosa constitucionalidade.

6. CONCLUSÕES DO CAPÍTULO 6

6.1 No sexto capítulo analisamos a natureza jurídica do SIMPLES Nacional, se de um novo tributo ou se uma forma simplificada de recolhimento de diversos tributos, numa análise da dimensão sintático-semântica. Verificamos que não é absurda a primeira forma de interpretação, caso em que teria a União instituído isenção às microempresas e empresas de pequeno porte dos tributos de sua competência, incluídos no SIMPLES, um típico caso de “tributo disfarçado” ou “oculto”, o que seria possível, em tese, com base na competência tributária residual da União, prevista nos arts. 154, I, e 195, § 4º, da CR/88.

6.2 Analisamos o SIMPLES como se de um novo tributo se tratasse, e verificamos que o requisito de instituição por “lei complementar” estaria cumprido. Mas haveria um problema inicial, no que tange à necessidade de previsão da não-cumulatividade e quanto à inexistência de identidade de base de cálculos e hipóteses de incidência com impostos já previstos constitucionalmente. Quanto ao último aspecto, distinguimos os diferentes posicionamentos das escolhas tripartite e “quiquipartite” de espécies tributárias e seus diferentes resultados, na análise conjunta dos arts. 154, I e 195, § 4º da CR/88.

6.3 Verificamos, também, em qual espécie tributária se amoldaria esse “novo” tributo: na visão tripartite, um imposto; na visão “quiquipartite”, a parte do SIMPLES Nacional sem destinação constitucional prevista nos artigos 149 e 149-A da CR/88 é um imposto; o restante, contribuição, da subespécie “contribuição social”. De qualquer modo, não se trataria de contribuição de intervenção no domínio econômico pela falta da destinação específica para o custeio da intervenção realizada. Outro posicionamento possível é o de que o fundamento de competência na criação desse tributo seria o próprio art. 195, II, mas haveria o problema da falta de destinação específica de todo o valor arrecadado para o custeio da Seguridade Social, o que permitiria vislumbrar, ao menos, sua constitucionalidade parcial, em relação à parte destinada ao financiamento de tal desiderato constitucional.

6.4 De qualquer modo, seria o SIMPLES Nacional inconstitucional pela isenção heterônoma em relação ao ICMS e ao ISS, vedada pelo art. 151, III da CR/88, com afronta ao Princípio Federativo.

6.5 Concluímos, no entanto, que o SIMPLES é forma de aplicação da praticabilidade tributária, que já é requerida pela redação dos enunciados

prescritivos dos arts. 146, III, “d” e 179 da CR/88, dos quais se extrai norma de competência legislativa que permite ao legislador complementar nacional o estabelecimento de um regime tributário distinto no que tange a impostos e contribuições, em favor das micro e das pequenas empresas, de cunho simplificado em relação ao regime normal dos demais contribuintes, com arrecadação centralizada e unificada, vale dizer, norma de competência que permite a simplificação da execução de norma hierarquicamente superior. E isso é corroborado pela literalidade dos enunciados constantes da LC 123/06, que institui regime que implica o recolhimento conjunto de oito tributos diferentes.

6.6 Expomos, então, sobre as expressões “Tû-tû”, a que alude ALF ROSS, tão presentes no direito, que são palavras com pouco ou sem conteúdo semântico, que servem para substituir um plexo de normas jurídicas que seriam de difícil enumeração de forma discriminada. Verificamos que o SIMPLES Nacional se subsume a uma expressão de tal tipo, e que seria possível expressar as normas jurídicas que dizem respeito a tal sistemática simplificada sem utilizar tal expressão, mas seria tão grande e tão complexa a missão, que seria ela inútil. Num exemplo específico constante da lei, chegamos à formalização do SIMPLES do seguinte modo: $SN \equiv Nj1 \cdot Nj2 \cdot Nj3 \cdot Nj4 \cdot Nj5 \cdot Nj6$. Há dois aspectos da simplificação causada pela praticabilidade tributária no caso em tela: a) o recolhimento unificado de valores devidos pela incidência de diversas normas tributárias (norma de simplificação); e b) a ficção tributária da ocorrência do critério material e da base de cálculo de alguns dos tributos incluídos na sistemática (ficção tributária).

6.7 Fixada a natureza jurídica do SIMPLES, verificamos ser possível a utilização da metodologia da Regra-Matriz Normativa para a análise de sua norma jurídica, que equivale, logicamente, à soma das normas jurídicas tributárias de incidência dos tributos incluídos na sistemática, que poderiam ser analisados separadamente. Optamos, no entanto, pela análise conjunta das normas, mas, preliminarmente, estudamos a norma de inclusão no SIMPLES Nacional.

6.8 Analisarmos, então, a estrutura da norma jurídica que determina tal entrada, com foco na norma primária dispositiva e limitando-nos à regra geral, sem análise da exceção com vigência temporal restrita da opção automática. Chegamos à seguinte estruturação, de forma simplificada:

a) Hipótese: Dado o fato de uma pessoa jurídica enquadrada como micro

ou pequena empresa realizar a opção pelo SIMPLES Nacional, em todo o território nacional, no mês de janeiro de cada ano;

b) Consequente: Deve ser a relação jurídica em que a União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios defiram a opção pelo SIMPLES Nacional realizada pela optante, em todo o território nacional, com efeitos a partir do dia 1º de janeiro de cada ano.

6.9 Com isso, concluímos uma terceira aproximação em relação ao nosso objeto de estudo: o SIMPLES Nacional é um plexo de normas que determinam o recolhimento simplificado de oito tributos diversos, assim como implica na utilização de ficção tributária, na hipótese e no consequente das normas tributárias de incidência de tais tributos.

6.10 Passamos à análise da Regra-Matriz de Incidência do SIMPLES Nacional, que corresponde à junção das normas de incidência dos oito tributos incluídos na sistemática, e chegamos à seguinte síntese:

a) Hipótese: Dado o fato de uma sociedade microempresária ou empresária de pequeno porte cuja opção ao SIMPLES Nacional foi deferida auferir receita bruta, no território nacional, no último átimo de tempo de cada mês;

b) Consequente: Deve ser a relação jurídica em que tal optante recolha em favor da União o montante pecuniário encontrado após a aplicação de uma das alíquotas previstas nas tabelas dos anexos da LC 123/06 sobre o total da receita bruta auferida no mês, com as exclusões e adições previstas na mesma lei, em banco integrante da rede arrecadadora do SIMPLES Nacional, até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente.

7. CONCLUSÕES DO CAPÍTULO 7

7.1 Fixamos que a lei complementar a que alude o art. 146, III, “d” e parágrafo único da CR/88 tem três funções diversas: a) a definição do tratamento favorecido e diferenciado às micro e pequenas empresas (com natureza de norma nacional); b) previsão de regimes simplificados para o ICMS (com natureza de norma nacional), e contribuições das empresas para a Seguridade Social (com natureza de norma federal); e c) instituição de um regime único de arrecadação de

impostos e contribuições (com natureza de norma nacional). Nem todas as normas insertas no Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte necessitavam ser veiculadas através de lei complementar, o que somente é obrigatório nos casos das normas nacionais; desse modo, a LC 123/06 possui natureza mista: em parte lei complementar material, em parte, formal. Verificamos, ademais, que o legislador nacional não pode vedar a previsão de regimes favorecidos criados por leis estaduais, distritais ou municipais. Outrossim, eventuais conflitos entre a LC 123/06 e o CTN se resolvem pela especialidade e pela posteridade da primeira.

7.2 Passamos a analisar a constitucionalidade do SIMPLES Nacional, inicialmente em face do Princípio Federativo. Isso porque a LC 123/06 incluiu o ICMS e o ISS na sistemática simplificada, sem possibilidade de opção por Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, o que redundou, na norma jurídica de simplificação, a fixação do sujeito ativo no critério pessoal do consequente normativo como sendo a União, com a transferência compulsória da capacidade tributária ativa de tais tributos, por determinação do legislador nacional, além de outros específicos pontos que redundam na diminuição ou supressão da competência legislativa dos demais entes federativos. Após análise dos posicionamentos doutrinários, concluímos que a LC 123/06, em diversos momentos, amesquinhou a competência tributária e administrativa de Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, visto que o legislador nacional arrogou o poder de dizer se seus tributos serão cobrados, e como e quando o serão, tendo por um dos resultados a limitação da autonomia financeira de tais entes federativos, o que não nos parece lícito em nosso ordenamento jurídico. Mesmo a possibilidade de fixação, pelos Estados-membros, de limites distintos de receita bruta para enquadramento como micro ou pequena empresa acaba lesando o Princípio Federativo, sob a óptica dos Municípios, que são vinculados pela decisão estadual.

7.3 Concluímos que inexistente lastro constitucional para tal previsão, nem mesmo com as modificações implementadas pela EC 42/2003, que devem ser interpretadas conforme a CR/88 em sua redação originária. Afinal, instituir um regime simplificado e centralizado de arrecadação de tributos não implica colocar a União no polo ativo da relação jurídica tributária de competência estadual, distrital ou municipal, havendo opções lícitas que poderiam ser utilizadas pelo legislador

nacional. Outra interpretação não ultrapassa os limites da cláusula pétrea do Princípio Federativo, afinal, é vedada proposta de emenda que seja tendente a abolir a forma federativa de Estado, o que se verifica existente na LC 123/06. Em conclusão:

a) o artigo 146, III, “d” e seu parágrafo único, incluídos pela EC 42/03, **são constitucionais**, desde que interpretados de forma a não conflitar com o Princípio Federativo, o que nos parece possível;

b) a Lei Complementar n. 123/06 **é inconstitucional** no que tange à vinculação obrigatória de Estados-membros, Distrito Federal e Municípios ao SIMPLES Nacional, assim como em relação às limitações à competência tributária por ela impostas aos referidos entes federativos e à inclusão da União no pólo ativo da relação jurídica tributária do ICMS e do ISS.

7.4 Passamos, então, à análise do SIMPLES Nacional em relação à estrutura da norma tributária, iniciando pela questão da irretratabilidade da opção do contribuinte. Verificamos que pode o legislador infraconstitucional excepcionar o regime tributário ordinário, em nome da praticabilidade tributária, desde que observados três requisitos, dentre os quais o SIMPLES, numa primeira análise, observa dois: a) a previsão em lei; e a existência de um caráter opcional, o que se verifica na LC 123/06, com fulcro nas disposições constitucionais que dão permissão para tanto. Outro problema é que referida lei complementar prevê a irretratabilidade da opção para um mesmo exercício financeiro. Mas não vemos vedação, na norma de competência constitucional, para que, através de lei, em observância ao Princípio da Estrita Legalidade, o legislador infraconstitucional preveja condições para a aceitação da opção pela sistemática simplificada, e, entre elas, a sua irretratabilidade para um determinado período.

7.5 Nas subseções seguintes, analisamos a ficção tributária existente nas normas referentes aos tributos incluídos no SIMPLES Nacional, mas fixamos inicialmente a importante questão da existência de uma especial vinculação entre o critério material da hipótese e a base de cálculo do consequente normativo, como apregoa considerável parcela da doutrina pátria. Isso porque, em relação aos tributos não-vinculados a uma atuação estatal, o critério material da hipótese deve descrever um fato que seja signo de riqueza, pelo Princípio da Capacidade Contributiva em seu sentido objetivo, o que causa um efeito vinculador em relação

ao consequente normativo: o valor pecuniário a ser levado ao Estado pelo sujeito passivo deve ser uma determinada quantidade da riqueza que o obrigou a fazê-lo, observados os limites impostos pelo não-confisco. Desse modo, a base de cálculo deve ser uma medida do critério material da hipótese normativa. Desse modo, a base de cálculo possui três diferentes funções: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Existindo incongruência no binômio hipótese de incidência e base de cálculo, esta prevalece.

7.6 Mas os oito tributos incluídos no SIMPLES Nacional passam a ter como base de cálculo a receita bruta, e o auferimento de tal receita implica a ocorrência ficta da hipótese normativa. Com isso surge o questionamento se é válida tal ficção tributária. Passamos a analisar, por conseguinte, cada uma das normas dos tributos incluídos na sistemática simplificada em separado, e chegamos às seguintes conclusões:

a) o percentual do SIMPLES Nacional referente ao IRPJ e à CSLL é inválido, pois a ficção tributária existente não se coaduna com a norma de competência constitucional dos referidos tributos, salvo nos casos de isenção total;

b) no que tange à parte atinente ao IPI, ainda que a ficção tributária pudesse ser considerada válida, a lesão à regra da não-cumulatividade e ao Princípio da Seletividade torna-a inválida, salvo os casos de isenção;

c) já quanto à parte referente à COFINS e ao PIS, inexistente ficção tributária, mas, tão somente, diferentes alíquotas, inclusive com casos de isenção, e base de cálculo menos abrangente do que a possível pela norma de competência, mas ambas dentro da moldura constitucional, sendo válida a forma escolhida pelo legislador complementar para o recolhimento unificado;

d) quanto ao percentual referente à CPP, uma análise da base de cálculo **fictícia** levar-nos-ia ao juízo de sua inconstitucionalidade. Todavia, pela identidade de ente competente, materialidade e base de cálculo, somadas à específica destinação à Seguridade Social, tal aspecto da norma simplificadora enquadra-se como adicional da COFINS, sendo igualmente válida, havendo isenção da CPP nos casos em que a referida parcela encontra-se incluída na sistemática simplificada;

e) por fim, no que se refere às parcelas atinentes ao ICMS e ao ISS,

ainda que a ficção tributária pudesse ser considerada válida, o problema se dá, em ambos os casos, em relação ao critério pessoal do consequente, que possui a União como sujeito ativo, no caso do SIMPLES Nacional. Ademais, quanto ao ICMS, há lesão a não-cumulatividade e à Seletividade, o que também não se adéqua à previsão constitucional: desse modo, inválida é a forma escolhida pelo legislador em relação a tais tributos, em relação a nosso ordenamento jurídico.

7.7 Em conclusão final, portanto, assentamos que salvo nos casos dos percentuais referentes à COFINS e seu adicional chamado de CPP na LC 123/06 e PIS/PASEP, todo o restante da forma escolhida para o recolhimento unificado no SIMPLES Nacional, que se refere ao IRPJ, ao IPI, à CSLL, ao ICMS e ao ISS, não se amolda aos limites constitucionais, salvo os casos de isenção nos três primeiros, por um motivo ou outro. Entendemos que seria possível outras opções do legislador nacional, que permitiram a existência de recolhimento unificado de diversos tributos que fosse conforme à CR/88. Mas, da forma atualmente prevista, tem-se exemplo de má utilização da praticabilidade tributária.

8. SÍNTESE CONCLUSIVA

A instituição de uma sistemática favorecida às microempresas e às empresas de pequeno porte, na seara tributária, encontra sólido fundamento constitucional, que se alicerça em diversas razões de ordem pré-jurídica. Trata-se não apenas de algo **permitido** por nosso ordenamento jurídico, mas, antes, de uma **determinação constitucional** a que o legislador infraconstitucional deve observância, para a concretização dos valores insertos na Carta de 1988.

Com o detalhamento trazido ao texto constitucional pela Emenda Constitucional n. 42/2003, instituiu-se o SIMPLES Nacional, através da Lei Complementar n. 123/2006, visando o cumprimento de tal mister pelo legislador infraconstitucional pátrio.

Com o presente trabalho, verificamos que, apesar de sua característica rigidez em relação à matéria tributária, o ordenamento jurídico pátrio permite a criação de regimes simplificados de tributação, através de normas de competência autorizadoras, cujo conjunto pode ser chamado de “Praticabilidade Tributária”.

Utilizando tal autorização constitucional, concluímos ser possível, inclusive, a instituição de ficções tributárias, que não diferenciamos do que a doutrina costuma chamar de presunções absolutas. E chegamos, após o estudo realizado, a **três limites constitucionais** para a utilização da praticabilidade tributária, fundados nos **Princípios da Legalidade** e no da **Capacidade Contributiva**: a) a existência de **previsão em lei**; b) na utilização de ficção tributária, que **inexista impertinência entre o consequente e o antecedente normativo**, com **previsão na Constituição**, ou em norma geral em matéria tributária, ou seja, a **existência de um vínculo entre o conceito jurídico estabelecido na norma inferior e as determinações previstas nas normas de competência tributária**; e c) a **possibilidade de opção do contribuinte** pela aplicação do regime de ficção, desde que haja **autorização constitucional para tanto**. Trata-se de análise que não esgota o tema, por óbvio, tendo em vista sua complexidade, mas que permite traçar alguns limites constitucionais para a simplificação na aplicação de normas superiores.

Competia-nos, no presente trabalho, analisar a natureza do SIMPLES Nacional, e verificar se a utilização da praticabilidade, no caso, deu-se de forma consentânea com a permissão constitucional, mormente ao se verificar as importantes implicações que o regime simplificado traz para a estrutura da norma tributária e para o Princípio Federativo, este último pela inclusão obrigatória do ICMS e do ISS no recolhimento unificado.

Numa **primeira aproximação** de nosso objeto de estudo, assentamos que o SIMPLES Nacional **é forma de intervenção do Estado no domínio econômico**; e, numa **segunda aproximação**, do ponto de vista semântico-pragmático da norma jurídica tributária, trata-se de **norma tributária indutora**, de natureza **extrafiscal**.

Mas a natureza do SIMPLES, no âmbito sintático-semântico normativo, impunha severas dúvidas científicas. Após analisar as consequências da tese de que seria a sistemática simplificada, na realidade, um novo tributo, chegamos à conclusão de que nosso objeto de estudo, numa **terceira aproximação**, **é um plexo de normas que determinam o recolhimento simplificado de oito tributos diversos, assim como implica na utilização de ficção tributária, na hipótese e no consequente das normas tributárias de incidência de tais tributos**, vale

dizer, uma forma de utilização da praticabilidade tributária em duas de suas vertentes: a) **norma de simplificação**; e b) **ficção tributária**.

Tal plexo normativo pode, em conjunto, ser objeto de estudo através da metodologia da Regra-Matriz de Incidência, que permite o esclarecimento acerca da estruturação do regime simplificado, assim como da estrutura lógica da norma de inclusão no sistema, estudos por nós realizados no decorrer da dissertação.

Com tal cabedal de informações acerca de nosso objeto de estudo, pudemos, finalmente, cotejar tal forma de utilização da praticabilidade tributária em relação aos Princípios Constitucionais que fundamentaram nossa análise. E o fizemos, inicialmente, em relação ao **Princípio Federativo**, momento em que chegamos à conclusão de que, apesar do artigo 146, III, “d” e seu parágrafo único, incluídos pela **EC 42/03** ao Texto Constitucional, **poderem ser interpretados conforme a CR/88, a Lei Complementar n. 123/06 é inconstitucional** em relação à vinculação obrigatória de Estados-membros, Distrito Federal e Municípios ao SIMPLES Nacional.

Em relação aos **Princípios da Legalidade** e da **Capacidade Contributiva**, analisando as implicações do SIMPLES Nacional no que diz respeito à **estrutura da norma tributária**, concluímos que a existência do regime excepcional de tributação é válido, a princípio, pela possibilidade de opção do contribuinte, fulcrada em disposição e objetivos constitucionais específicos. E asseveramos que, com exceção dos percentuais referentes à COFINS e seu adicional chamado de CPP na LC 123/06 e da parte referente ao PIS/PASEP, **o restante do SIMPLES Nacional, na parte atinente ao IRPJ, ao IPI, à CSLL, ao ICMS e ao ISS**, salvo os casos de isenção prevista em relação aos três primeiros tributos, **ultrapassa os limites da praticabilidade tributária válida**, em face dos óbices que antes havíamos verificado.

Em suma, concluímos que **o SIMPLES Nacional é parcialmente inconstitucional**. Assim, as boas intenções que porventura tenham levado à sua criação não podem, a nosso ver, desconsiderar importantes balizas constitucionais, fundamentadoras do Sistema Tributário Nacional, pois não consideramos vigente, em nosso ordenamento, a máxima maquiaveliana: entendemos que **os fins não**

justificam os meios, por mais nobres e inspiradores que o sejam.¹⁴⁸³

¹⁴⁸³ A paráfrase da máxima atribuída a Maquiavel levou em consideração o sentido em que esta é usualmente utilizada. Anotamos, no entanto, o que JOSÉ ROBERTO VIEIRA aponta, quanto à inexistência da frase “os fins justificam os meios” na obra de referido autor, tendo sido fruto de “[...] *traduções que foram além do original* [...]”; desse modo, o adjetivo pejorativo “maquiavélico” não lhe pode ser atribuído! Cf. Crédito presumido do IPI na industrialização por encomenda: um Estado “maquiaveliano” e talvez “maquiavélico”, *in* CONGRESSO DO IBET, VI, **Sistema tributário brasileiro e a crise atual**, p. 451-519.

REFERÊNCIAS

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. Trad. Alfredo Bosi. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

ABRUCIO, Fernando Luiz. A coordenação federativa no Brasil: a experiência no período FHC e os desafios do Governo Lula. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de [Coord.] **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 185-231.

AFONSO, Sylvio César. Hipóteses de incidência, regra-matriz de incidência, base e materialidade. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 81, ano 16, jul. ago. 2008, p. 169-176.

AGUIAR, Glauco Lubacheski De. **Tributação extrafiscal e intervenção econômica: uma análise concorrencial dos convênios interestaduais de icms e do simples nacional**. Marília: 2008. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Marília.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. São Paulo: Método, 2007.

ALMANAQUE ABRIL. 35 ed. São Paulo: Abril, 2008.

ALMEIDA, Amador Paes de [Coord]. **Comentários ao Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. Livro I – A empresa no Direito Brasileiro. *In*: _____. [Coord.] **Comentários ao Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 1-13.

AMARO, Luciano. As cláusulas péticas e o direito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 21, jun. 1997, p. 71-78.

_____. Conceito e classificação dos tributos. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, n. 55, ano 15, jan. mar. 1991, p. 287-291.

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ANCELES, Pedro Einstein dos Santos. Tributação das cooperativas “PIS/PASEP e COFINS nas sociedades cooperativas”. CONGRESSO DO IBET, III. **Interpretação e Estado de Direito**. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2006, p. 699-782.

ANDRADE, Lédio Rosa de. **Introdução ao Direito Alternativo Brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1996.

ANSELMO, Marcio Adriano. O princípio da não-acumulatividade do ICMS no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n.52, ano 11, set-out. 2007, p. 100-136.

ARAUJO, Clarice von Oertzen de. **Semiótica do Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de Incidência Tributária**. 6ª ed. 4ª tir. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. Prefácio. *In*: VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do Direito Positivo**. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. Venda de Minérios – faturamento – PIS: parecer. *In*: **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: Renovar, n. 196, abr.jun. 1994.

ÁVILA, Humberto. Presunções e Pautas Fiscais frente à Eficiência Administrativa. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira [Coord.]. **Grandes Questões atuais do Direito Tributário**. Vol. 9. São Paulo: Dialética, 2005, p. 277-288.

_____. Princípios e Regras e a Segurança Jurídica. **Revista de Direito do Estado**, Rio de Janeiro: Renovar, n. 1, ano 1, jan.mar. 2006, p. 109-206; Id., *Ibid.*, CONGRESSO DO IBET, II. **Direito Tributário e Segurança Jurídica**. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2005, p. 251-278.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4 ed. rev. São Paulo: Malheiros, 2005.

AYALA, José Luis Pérez de. **Las Ficciones em el Derecho Tributário**. Madrid: Derecho Financiero, 1970.

AZAMBUJA, Darcy. **Introdução à ciência política**. 40. ed. São Paulo: Globo, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar [Org.]. **Estudos de direito tributário**. Florianópolis: Boiteux, 2004, p. 153-169.

_____. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Boiteux, 2005.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **Curso de Direito Administrativo**. 20 ed. rev. atualiz. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3 ed. atual. São Paulo: Malheiros, 1999.

BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo A. **Natureza jurídica do Estado Federal**. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1948.

BAPTISTA, Marcelo Caron. A norma tributária do Imposto sobre Serviços: Ênfase no conseqüente normativo. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de [Coord.] **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1024-1062.

_____. **ISS: do texto à norma.** São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARBON LEWIS, Sandra Lopez. **Do IPTU.** Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

_____. **O adequado tratamento tributário do ato cooperativo. A função da lei complementar.** *In:* GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Cooperativas e Tributação. Cooperativas e Tributação.** Curitiba: Juruá, 2006, p. 99-104.

BARBOSA, Rui. **Excursão eleitoral aos Estados da Bahia e Minas Gerais.** São Paulo: Garraux, 1910.

BARJUD, Sidnei. Das vedações ao Ingresso no Simples Art. 17. *In:* HENARES NETO, Halley (Coord.). **Comentários à Lei do Supersimples – LC 123/2006.** São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 95-138.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Inconstitucionalidade do “Super Simples”. **Revista Dialética de Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, n. 126, mar. 2006, p. 44-53.

BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar.** 2 ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BARRETO, Aires Fernandino. ICMS. Compensação Constitucional-Princípio da Não-Cumulatividade. **Revista dos Tribunais: cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas.** São Paulo: RT, n.15, ano 4, abr-jun. 1996, p. 62-82.

_____. Imposto sobre Serviços. *In:* SANTI, Eurico Marcos Diniz de [Coord.] **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico.** São Paulo: Saraiva, 2008, p. 997-1010.

_____. **ISS na Constituição e na lei.** São Paulo: Dialética, 2003.

BARRETO, Paulo Ayres. A tributação no setor industrial. *In:* SANTI, Eurico Marcos Diniz de [Coord.] **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico.** São Paulo: Saraiva, 2008, p. 948-969.

_____. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência.** São Paulo: Dialética, 2001.

BASSOLI, Marlene Kempfer. A tributação e direitos fundamentais que realizam os valores da liberdade, igualdade e solidariedade. **Argumentum: Revista de Direito da Universidade de Marília.** Marília: UNIMAR, v. 5, 2005, p. 93-114.

BASTOS, Celso R. **Curso de Direito Constitucional.** 21. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2000.

BASTOS, Celso R. MARTINS, Ives G. **Comentários à Constituição do Brasil.** 1. Volume. São Paulo: Saraiva, 1988.

BATALHA, Wilson de Souza Campos. **Estatuto da Microempresa: comentários.** Rio de Janeiro: Forense, 1989.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2 ed. São Paulo: Lejus, 1999.

_____. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Direito Tributário e Princípio Federativo**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BERTOLDI, Marcelo M. RIBEIRO, Márcia Carla Pereira. **Curso Avançado de Direito Comercial**. 3 ed. reform. atual. ampl. São Paulo: RT, 2006.

BIANCO, João Francisco. Imposto de Renda da Pessoa Jurídica: uma visão geral. *In*: SANTI, Eurico M D.; ZILVETI, Fernando A.; MOSQUERA, Roberto Q. [Coords]. **Tributação das Empresas**: Curso de Especialização. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 317-332.

BIFANO, Elidie Palma. A tributação no setor comercial: panorama da carga tributária nas operações de comércio. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de [Coord.] **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1107-1124.

_____. Contribuições sociais. *In*: SANTI, Eurico M D.; ZILVETI, Fernando A.; MOSQUERA, Roberto Q. [Coords]. **Tributação das Empresas**: Curso de Especialização. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 341-352.

BOBBIO, Norberto. **Estado, governo, sociedade**: para uma teoria geral da política. 9. ed. Trad. Marco Aurélio Nogueira. [s.n]: Paz e Terra, [?]. [Coleção Pensamento Crítico vol. 69].

_____. **O Positivismo Jurídico**: lições de filosofia do direito. Trad. Marcio Pugliesi, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995.

_____. **Teoria da Norma Jurídica**. Trad. Fernando P. Baptista e Ariani B. Sudatti. 2. ed. rev. São Paulo: Edipro, 2003.

_____. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10. ed. rev. Brasília: UNB, 1999.

BOITEUX, Fernando Netto. As microempresas, os representantes comerciais e a interpretação das leis. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 43, abr. 1999, p. 79-84.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BONFIM, Ana Paula Rocha do. **Comentários ao Estatuto Nacional das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – LC 123/06**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Imposto sobre Prestação de Serviços de Qualquer Natureza. *In*: SANTI, Eurico M D.; ZILVETI, Fernando A.; MOSQUERA, Roberto Q. [Coords]. **Tributação das Empresas**: Curso de Especialização. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 203-228.

BORGES, José Souto Maior. **Ciência Feliz**. 3 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

_____. Hermenêutica histórica no direito tributário. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 31, ano 8, mar. abr. 2000, p. 112-123.

_____. ISS e serviços de vigilância prestados por empresa privada. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, n. 2, ano 1, out. dez. 1977, p. 62-91.

_____. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: RT, 1975.

_____. **Obrigação Tributária: uma introdução metodológica**. São Paulo: Saraiva, 1984.

_____. O Direito como Fenômeno Lingüístico, o problema de demarcação da ciência jurídica, sua base empírica e o método hipotético-dedutivo. **Anuário do Mestrado em Direito**. Recife: UFPE: n. 4, jan-dez-88, p. 11-16.

_____. Problema fundamental da base empírica para a ciência do direito e seus reflexos em questões indecidíveis pela doutrina no direito tributário. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, n. 31, ano 9, jan. mar. 1985, p. 147-161.

_____. Princípio da Segurança Jurídica na criação e aplicação do tributo. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 63, ano 17, jan. mar. 1993, p. 206-210.

_____. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **IPI: Princípios e Estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. O imposto sobre Produtos Industrializados na Constituição e no Código Tributário Nacional. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de [Coord.] **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 937-948.

BRAGUETTA, Daniela de Andrade. Segurança e Aplicação do Direito: entre regras e princípios. CONGRESSO DO IBET, II. **Direito Tributário e Segurança Jurídica**. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2005, p. 105-116.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: 1988. **Presidência da República**: Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em: 13 ago. 2009.

BRASIL. Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006 Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Presidência da República**: Casa Civil. Subchefia para assuntos

jurídicos. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm. Acesso em: 13 ago. 2009.

BRASIL. Lei Complementar n. 127, de 14 de agosto de 2007. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. **Presidência da República:** Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp127.htm. Acesso em: 13 ago. 2009.

BRASIL. Lei Complementar n. 128, de 19 de dezembro de 2008. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, altera as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, 8.029, de 12 de abril de 1990, e dá outras providências. **Presidência da República:** Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp128.htm. Acesso em: 13 ago. 2009.

BRASIL. Lei Complementar n. 133, de 28 de dezembro de 2009. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, para modificar o enquadramento das atividades de produções cinematográficas, audiovisuais, artísticas e culturais no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. **Presidência da República:** Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp133.htm. Acesso em: 8 mar. 2010.

BRASIL. Justiça Federal. **Conheça a Justiça Federal:** histórico. Disponível em: <http://www.justicafederal.jus.br>. Acesso em: 15 jul. 2009.

BRASIL. Ministério das Relações Exteriores. **São Cristóvão e Névis.** Disponível em: http://www2.mre.gov.br/dcc/sao_cristovao_nevis.htm. Acesso em: 15 jul. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1643** (ADI 1643). Relator Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, julgado em 05/12/2002, publicado no DJ 14/03/2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade (Medida Cautelar) ADI 2006 MC**, Relator(a): Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, julgado em 01/07/1999, Publicado no DJ de 24/09/1999, p. 25

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3903-2** (ADI 3903-2). Relator Min. Cezar Peluso, Decisão monocrática, julgado em 29/04/2008, publicado no DJ 05/05/2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3906-7** (ADI 3906-7). Relator Min. Sepúlveda Pertence, Decisão monocrática, julgado em 07/08/2008, publicado no DJ 05/09/2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3933-4** (ADI 3933-4). Relator Min. Cezar Peluso, Decisão monocrática, julgado em 21/08/2007, publicado no DJ 24/08/2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Injunção n. 73** (MI 73). Relator Min. Moreira Alves, Pleno, julgado em 07/10/1994, publicado no DJ 19/12/1994.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 79.212/SP (RE 79.212)**, Relator(a): Min. Aliomar Baleeiro, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/1976, Publicado no DJ de 29/04/1977, p. 440.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 138.284 (RE 138.284)**, Relator(a): Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 01/07/1992, Publicado no DJ de 28/08/1992, p. 13456.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 146.733 (RE 146.733)**, Relator(a): Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 29/06/1992, Publicado no DJ de 06/11/1992, p. 20110.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 195.218** (RE 195.218). Relator Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, julgado em 28/05/2002, publicado no DJ 02/08/2002, p. 84.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 203.684** (RE 203.684). Relator Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, julgado em 20/05/1997, publicado no DJ 12/09/1997, p. 43740.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 228.321** (RE 228.321). Relator Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 01/10/1998, publicado no DJ 30/05/2003.

BRITO, Edvaldo. I – COFINS e PIS/PASEP: conceito de faturamento e de receita bruta II – CPMF: questionamentos jurídicos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 43, abr. 1999, p. 33-64.

BULGARELLI, Waldírio. **A Teoria Jurídica da Empresa**: análise jurídica da empresarialidade. São Paulo: RT, 1985.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. Kelsen, o positivismo e o ensino do Direito nos anos 70. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de [Coord.] **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 329-345.

CAMPOS, Dejalma de. Importantes aspectos do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços de transportes inter-estadual e inter-municipal e de comunicação. CONGRESSO DO IBET, III. **Interpretação e Estado de Direito**. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2006, p. 129-138.

CAMPOS NETO, Alcides Silva de. Sistema federativo e a organização tributária com enfoque nos municípios. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 19, ano 5, abr. jun. 1997, p. 167-176.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito**. Trad. A. Menezes Cordeiro. 2 ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1996.

CANTO, Gilberto Ulhôa. Presunções no Direito Tributário. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva [Coord.]. **Caderno de Pesquisas Tributárias**: presunções no direito tributário. Vol. 9. São Paulo: Resenha Tributária, CEEU, 1984, p. 1-33.

CARDOSO, Alessandro Mendes. A responsabilidade do substituto tributário e os limites à praticidade. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 68, ano 14, maio. jun. 2006, p. 141-178.

CARDOSO, Anderson Trautmann. Não-cumulatividade do ICMS: dimensão normativa e eficácia. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 76, ano 15, p. 11-35, set./out. 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **ICMS**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. O direito fundamental à vida e à saúde, o ICMS-operações mercantis e o princípio da seletividade. *In*: RIBEIRO, Lauro Luiz Gomes; BERARDI, Luciana Andréa Accorsi [Org] **Estudos de Direito Constitucional**: em homenagem à Profa. Maria Garcia. 2 ed. rev. ampl. São Paulo: IOB, 2008, p. 484-515.

CARRIÓ, Genaro R. **Notas sobre derecho y lenguaje**. 4 ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990.

CARROL, Royce e SHUGART, Matthew. **Neo-Madisonian Theories of Latin American Institutions**. Center for the Study of Democracy, University of California, Irvine, Paper 05-01, 2005

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o Constructivismo Lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. **Direito Penal Tributário**: uma análise lógica, semântica e jurisprudencial. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

_____. Tributação sobre a receita. Definição do conceito de “receita” para fins de incidência do IRPJ, CSLL, PIS e CONFIS (*sic*). CONGRESSO DO IBET, IV. **Tributação e Processo**. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2007, p. 111-124.

CARVALHO, Cristiano. A análise econômica do Direito Tributário. *In*: CONGRESSO DO IBET, V. **Direito Tributário, Linguagem e Método**: as grandes disputas entre jurisprudência e dogmática na experiência brasileira atual. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2008, p. 173-206.

_____. **Ficções Jurídicas no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. ISS - Imposto sobre serviços. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; DINIZ, Marcelo de Lima Castro.[Coord.] **Curso de Direito Tributário da APET**. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 297-307.

CARVALHO, Fábio Augusto Junqueira de. A opção pela modalidade de apuração do IRPJ e seu efeito para definição do regime aplicável para o PIS e a COFINS. CONGRESSO DO IBET, IV. **Tributação e Processo**. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2007, p. 177-194.

_____.; MURGEL, Maria Inês. Aspectos fundamentais da contribuição ao SEBRAE. *In*: ROCHA Valdir de Oliveira [Coord.] **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. Vol. 4. São Paulo: Dialética, 2000, p. 39-46.

CARVALHO, José Augusto Moreira de. Introdução à Teoria dos Jogos no Direito. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 59, ano 15, abr. jun. 2007, p. 213-234.

CARVALHO, Paulo de Barros [et al.]. **Crédito-prêmio de IPI: estudos e pareceres**. Barueri: Manole, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. Base de Cálculo como Fato Jurídico e a taxa de classificação de produtos vegetais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 37, out. 1998, p. 118-143.

_____. Constitucionalidade da contribuição ao SEBRAE em face do princípio da estrita legalidade tributária: comentários ao Acórdão proferido no Recurso Extraordinário n. 396.266-3 – Santa Catarina relatado pelo Ministro Carlos Mário Velloso. *In*: DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Construindo o Direito Tributário na Constituição**: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso, Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 469-477.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. rev. atualiz. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. **Direito Tributário, linguagem e método**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. “Guerra fiscal” e o princípio da não-cumulatividade no ICMS. CONGRESSO DO IBET, III. **Interpretação e Estado de Direito**. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2006, p. 659-686.

_____. Hipótese de Incidência do ICM. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, n. 11-12, ano 4, jan.jun 80, p. 251-268.

_____. Isenções Tributárias do IPI, em face do Princípio da não-cumulatividade. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 33, jun. 1998, p. 142-166.

_____. Limitações ao poder de tributar. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, n. 46, ano 12, out. dez. 1988, p. 146-160.

_____. O ICMS e os “regimes especiais”. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 8, maio. 1996, p. 94-98.

_____. O Princípio da Segurança Jurídica em matéria tributária. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 61, ano 16, jul. set. 1992, p. 74-88.

_____. Sobre os princípios constitucionais tributários. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, n. 55, ano 15, jan. mar. 1991, p. 143-155.

_____. **Teoria da norma tributária**. 5 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CASARIN, Júlio César. Definição de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte Art. 3º a 11. *In*: HENARES NETO, Halley (Coord.). **Comentários à Lei do Supersimples – LC 123/2006**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 49-64.

CASSULI, Célia Gascho. **O direito de crédito do contribuinte**. Jaraguá do Sul: UNERJ, 2006.

CASTRO, Flávia de Almeida Viveiros de. O novo sistema legal das micro e pequenas empresas: primeiras impressões. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 69, ano 14, jul. ago. 2006, p. 97-111.

CAVALCANTI, Amaro. **Regime Federativo e a República Brasileira**. Brasília: UnB, 1983.

CEGALLA, Domingos Paschoal. **Novíssima Gramática da Língua Portuguesa**. 46 ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 2005.

CEZAROTI, Guilherme. SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. Aspectos Relevantes das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 72, set. 2001, p. 50-59.

CHIESA, Clélio. **ICMS: Sistema Constitucional Tributário**: Algumas inconstitucionalidades da LC 87/96. São Paulo: LTr, 1997.

_____. EC 33 – Dois Novos Impostos Rotulados de ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 90, mar. 2003, p. 21-48.

_____. **Medidas Provisórias**: regime jurídico-constitucional. 2 ed. Curitiba: Juruá, 2003.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade Legislativa do Poder Executivo**. 2 ed. São Paulo: RT, 2000.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 10 ed. rev. atual. vol. 1. São Paulo: Saraiva, 2006.

COELHO, Luiz Fernando. Positivismo e Neutralidade ideológica em Kelsen. *In*: PRADO, Luiz Regis; KARAM, Munir. **Estudos de Filosofia do Direito**: uma visão integral da obra de Hans Kelsen. São Paulo: RT, 1985, p. 46-68.

_____. **Teoria Crítica do Direito**. 3 ed. rev. atual. ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. 10 ed, rev. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. Direito de Aproveitamento Integral de Créditos de ICMS nas Operações Beneficiadas com Base de Cálculo Reduzida. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 149, fev. 2008, p. 87-107.

_____. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária: o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2003.

COELHO, Werner Nabiça. Classificação dos tipos tributários. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 54, ano 12, jan. fev. 2004, p. 101-107.

COLGANO, Cláudio de Oliveira Santos. As teorias da infalibilidade e do constructivismo jurídico: uma análise conceitual acerca dos fundamentos jurídicos da incidência da norma tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: n. 71, ano 14, nov. dez. 2006, p. 49-70.

CONGRESSO DO IBET, II. **Direito Tributário e Segurança Jurídica**. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2005.

CONGRESSO DO IBET, III. **Interpretação e Estado de Direito**. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2006.

CONGRESSO DO IBET, IV. **Tributação e Processo**. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2007.

CONGRESSO DO IBET, V. **Direito Tributário, Linguagem e Método: as grandes disputas entre jurisprudência e dogmática na experiência brasileira atual**. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2008.

CONGRESSO DO IBET, VI. **Sistema tributário brasileiro e a crise atual**. Macedo, Alberto *et. all*. São Paulo: Noeses, 2009.

CONRADO, Paulo César. **Introdução à teoria geral do processo civil**. 2. ed. rev. ampl. atualiz. São Paulo: Max Limonad, 2003.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

CONTEPELLI, Ernani. Constituição, Federalismo e Arquétipos Tributários. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 65, ano 13, nov. dez. 2005, p. 102-113.

CORDEIRO, André Felipe de Barros. Classificação das contribuições previdenciárias: natureza e vinculação **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 74, ano 15, maio. Jun. 2007, p. 273-297.

CÔRREA, Sabrina Michele Souza de Souza. **Cláusulas pétreas em matéria tributária: Federação e Direitos Fundamentais**. Curitiba: 2006. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná.

COSSIO, Carlos. **La teoria egologica del derecho: y el concepto jurídico de libertad**. 2 ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1964.

COSTA, Adriano Soares da. Ainda sobre obrigação e crédito tributário: resposta a Tácio Lacerda Gama. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, RT, n. 52, ano 11, set. out. 2003, p. 56-86.

_____. Fontes do Direito e fato jurídico: resposta a Tárek Moysés Moussalem. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, RT, n. 50, ano 11, mai.jun. 2003, p. 114-140.

_____. Incidência e Aplicação da norma jurídica tributária: uma crítica ao realismo lingüístico de Paulo de Barros Carvalho. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, RT, n. 38, ano 9, maio. jun. 2001, p. 19-35.

_____. Notas sobre o fato jurídico tributário: crítica segunda ao realismo lingüístico de Paulo de Barros Carvalho. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, RT, n. 41, nov. dez. 2001, ano 9, p. 53-73.

_____. Obrigação e Crédito Tributário: crítica terceira ao realismo lingüístico de Paulo de Barros Carvalho. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, RT, n. 46, ano 10, set. out. 2002, p. 81-104.

_____. **Teoria da incidência da norma jurídica**: crítica ao realismo lingüístico de Paulo de Barros Carvalho. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

COSTA, Alcides Jorge. História da tributação: do Brasil-Colônia ao Imperial. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de [Coord.] **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 52-78.

COSTA, Alexandre Tertuliano da. Das obrigações fiscais acessórias arts. 25 a 27. In: HENARES NETO, Halley (Coord.). **Comentários à Lei do Supersimples – LC 123/2006**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 191-200.

COSTA, Eliud José Pinto da. **A norma jurídica e as isenções tributárias**. São Luiz: CBFD, 2000.

_____. As complicações jurídicas do Simples (Lei Federal nº 9.317/96). **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 25, out. 1997, p. 52-59.

_____. **ICMS Mercantil**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Praticabilidade e Justiça Tributária**: Exeqüibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

COPI, Irving M. **Introdução à lógica**. Trad. Álvaro Cabral. São Paulo: Mestre Jou, 1978.

CRETELLA JUNIOR, J. **Direito Administrativo Municipal**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. Regras e princípios: por uma distinção normoteorética. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**. América do Sul, n. 45, 2006, p. 37-73.

CRUZ, Antônio Maurício da. **O IPI – Limites Constitucionais**. São Paulo: RT, 1983. (Textos de Direito Tributário, 5).

CUELLAR, Marta Cristina da Costa Ferreira Cuellar. Da exclusão do Simples Nacional Arts. 28 a 38. *In*: HENARES NETO, Halley (Coord.). **Comentários à Lei do Supersimples – LC 123/2006**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 201-236.

DALLARI, Dalmo de Abreu. Autonomia municipal na constituição de 1988. **Revista de Direito Público**. São Paulo: RT, n. 97, ano 24, jul. set. 1991, p. 231-238.

_____. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 19. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995.

DALLAZEM, Dalton; LIMA JUNIOR, Joel Gonçalves. Tributação e ordem econômica. **ARGUMENTUM**: Revista de Direito da Universidade de Marília. Marília: UNIMAR, vol. 9, 2008, p. 39-60.

D'EÇA, Fernando L. Lobo. O sistema e o abuso de poder: princípios constitucionais de coordenação de competências como forma de prevenir e conter abusos de poder. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 65, ano 13, jan.fev. 2005, p. 142-195.

DEL MASSO, Fabiano. **Direito Econômico**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. [Ponto a ponto].

DENARI, Zelmo. As microempresas e o Finsocial. **Revista dos Tribunais**: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas. São Paulo: RT, ano 1, n. 2, jan.mar.1993, p. 54-60.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A Família e o Direito Tributário. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 65, ano 17, jul. set. 1993, p. 139-149.

_____. A praticidade, a substituição tributária e o direito fundamental à justiça individual. *In*: FISCHER, Octavio Campos [Coord.]. **Tributos e Direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 261-277.

_____. **Construindo o Direito Tributário na Constituição**: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso, Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

_____. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 2 ed. Atual e ver. São Paulo: RT, 2007.

_____. Notas. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, “para frente”. *In*: _____. **Construindo o Direito Tributário na Constituição**: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso, Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 169-190.

_____.; CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. A Compensação de Créditos no ICMS e o Princípio da Não Cumulatividade. **Revista dos Tribunais**: cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas. São Paulo: RT, n.14, ano 4, jan-mar. 1996, p. 56-74.

_____. **Direito Tributário Aplicado**: estudos e pareceres. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

DIAS, Caroline Said. Considerações sobre o Simples: Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 54, mar. 2000, p. 18-25.

DINIZ, Guilherme Soares. Classificação das espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 82, ano 16, set. out. 2008, p. 106-164.

DINIZ, Marcelo de Lima Castro. Lei Complementar, procedimento, quorum e democracia. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: MP, n. 6, jun. 2005, p. 113-144.

DINIZ, Maria Helena. **A Ciência Jurídica**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

DOWNS, Anthony. **Uma teoria econômica da democracia**. Trad. Sandra Guardini Teixeira Vasconcelos. São Paulo: Edusp, 1999.

ECO, Umberto. **Tratado Geral de Semiótica**. 3. ed. São Paulo: Perspectiva, 1997.

ELALI, André de Souza Dantas. **IPI: Aspectos Teóricos e Práticos**. Curitiba: Juruá, 2004.

_____. IPI - Imposto sobre produtos industrializados. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; DINIZ, Marcelo de Lima Castro.[Coord.] **Curso de Direito Tributário da APET**. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 229-236.

_____. O federalismo fiscal brasileiro: algumas notas para reflexão. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 69, ano 14, jul. ago. 2006, p. 7-25.

_____. Um exame da desigualdade da tributação em face dos princípios da ordem econômica. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 81, ano 16, jul-ago. 2008. p. 11-29.

ELSTER, Jon. **Peças e engrenagens das ciências políticas**. Trad. Antônio Trânsito. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994.

EPSTEIN, Isaac. **O signo**. 7 ed. São Paulo: Ática, 2001.

ESTEVES, João Luiz M. **Direitos Fundamentais Sociais no Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Método, 2007.[Coleção Professor Gilmar Mendes, V].

FABO, Diego Marin-Barnuevo; VIEIRA, José Roberto. Direito Constitucional Tributário Comparado: Brasil e Espanha. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 68, ano 18, abr. jun. 1994, p. 95-99.

FABO, Diego Marin-Barnuevo. **La protección del mínimo existencial em el ámbito del I.R.P.F.** Madrid: Colex, 1996.

_____. **Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario**. Madrid: McGraw-Hill, Monografía Ciências Jurídicas, 1996.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Simples Nacional**. São Paulo: Atlas, 2007.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6 ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. **Introdução ao Direito Tributário**. 3 ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

FERNANDES, Cintia Estefânia. **IPTU: texto e contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERNANDES, Edison Carlos. **Sistema Tributário do Mercosul**. 2ª ed. rev. ampl. São Paulo: RT, 1999.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Direito Municipal**. 2 ed. rev. atual. ampl. São Paulo: RT, 2005.

_____. **Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade**. 5 ed. rev. atual. ampl. São Paulo: RT, 2000.

FERRAZ, Anna Candida da Cunha. **Processos Informais de Mudança da Constituição: Mutações Constitucionais e Mutações Inconstitucionais**. São Paulo: Max Limonad, 1986.

FERRAZ, Roberto [Coord.]. **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Competência tributária municipal. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, n. 53, ano 14, jul. set. 1990, p. 83-86.

_____. Equiparação – CTN, art. 51. **Revista dos Tribunais: cadernos de direito tributário e finanças públicas.** São Paulo: RT, n. 28, ano 7, jul. set. 1999, p. 9-14

_____. **Introdução ao Estudo do Direito.** 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

_____. Segurança Jurídica e Normas Gerais Tributárias. **Revista de Direito Tributário.** São Paulo: RT, n. 17/18, ano 5, jul. dez. 1981, p. 51-56.

_____. **Teoria da Norma Jurídica.** 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____. Tributação e concorrência. **Revista de Direito Tributário da APET.** São Paulo: MP, n. 16, dez. 2007, p. 147-186.

FERREIRA, Elaine Garcia. A interpretação da Lei Tributária e a Teoria dos Direitos Fundamentais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas.** São Paulo: RT, n.60, ano 13, jan-fev. 2005. p. 24-36.

FERREIRA FILHO, Manoel G. **Curso de Direito Constitucional.** 34. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição Brasileira.** vol. 2. São Paulo: Saraiva, 1990.

_____. **Curso de Direito Constitucional.** 9. ed. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 1998.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. Reflexões sobre a intervenção do Estado no domínio econômico e as contribuições interventivas. **Revista de Direito Tributário.** São Paulo: Malheiros, n. 81, ano 21, jul. set. 1997, p. 252-253.

FIORENTINO, Marcelo Fróes Del. O Simples Nacional e as indevidas restrições às não-cumulatividades tributárias aplicáveis ao IPI e ao ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, n. 149, fev. 2008, p. 27-35

FISCHER, Octavio Campos. **A Contribuição ao PIS.** São Paulo: Dialética, 1999.

_____. [Coord.]. **Tributos e Direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004.

FOLLONI, André Parmo. **Teoria do Ato Administrativo.** Curitiba: Juruá, 2006.

_____. **Tributação sobre o Comércio Exterior.** São Paulo: Dialética, 2005.

FOLMANN, Melissa [Coord.]. **Tributação e direitos fundamentais.** Curitiba: Juruá, 2006.

FONSECA, João Bosco Leopoldino. **Direito Econômico.** 2 ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FONSECA, Ricardo Marcelo. [Coord.] **Repensando a Teoria do Estado.** Belo Horizonte: Fórum, 2004.

FRANÇA, Vladimir da Rocha. Anotações à teoria das normas jurídicas. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, RT, n. 60, ano 13, , jan. fev. 2005, p. 11-23.

FRANCISCO, José Antonio; PELLEGRINA, Marcello Jorge. O imposto sobre a propriedade territorial rural. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva [Coord.]. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 467-479.

FREITAS, André Luiz Martins; BOTELHO, Thiago da Paixão Ramos. A Inconstitucionalidade da Inclusão do Valor do ICMS na Base de Cálculo do PIS e da Cofins Fundamental também nos Princípios do Pacto Federativo e da Uniformidade Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 147, dez. 2007, p. 16- 21.

FREITAS, Leonardo e Silva de Almendra. Da viabilidade da retratação da opção inicial pela tributação com base no lucro presumido em relação ao mesmo ano-calendário (Lei 9.430/96, art. 26, §§ 3º e 4º), mesmo após o Advento da Lei 9.718/98 (art. 13, § 1º). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 77, ano 15, nov. dez. 2007, p. 185-201.

FRIEDE, Reis. Percepção científica do direito. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, RT, n. 51, ano 11, jul. ago 2003, p. 11-38.

FURLAN, Anderson. A LC nº 123/2006 e a responsabilidade tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 140, maio. 2007, p. 7-13.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária**: fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. **Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2003.

_____. Taxas e contribuições interventivas: contrapartidas tributárias pela atuação do Estado no domínio econômico. *In*: SANTI, Eurico M D.; ZILVETI, Fernando A.; MOSQUERA, Roberto Q. [Coords]. **Tributação das Empresas**: Curso de Especialização. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 87-114.

_____. Obrigação e crédito tributário: anotações à margem da teoria de Paulo de Barros Carvalho. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, RT, n. 50, ano 11, maio. jun. 2003, p. 98-113.

GENGA FILHO, Antonio Sérgio. Do acesso à Justiça do Trabalho Arts. 50 a 54. *In*: HENARES NETO, Halley (Coord.). **Comentários à Lei do Supersimples – LC 123/2006**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 279-300.

GIARDINO, Cleber; ATALIBA, Geraldo. **Intributabilidade das Correções Monetárias**: capacidade contributiva. *In*: TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva [Coord.] **Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado**: estudos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 137-179.

GODOI, Marciano Seabra de. Contribuições Sociais e de Intervenção no Domínio Econômico: a paulatina desconstrução de sua identidade constitucional. **Revista de Direito Tributário da APET**. São Paulo: MP Editora, n. 15, ano IV, 2007, p. 81-110.

GONÇALVES, Antonio Baptista. O pequeno Empresário e a COFINS. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 60, ano 13, jan. fev. 2005, p. 160-167.

_____. Supersimples: o primeiro dos três Supers do Governo. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 75, ano 15, jul. ago. 2007, p. 11-22.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a Renda**: pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2000.

GOZZI, Alex. Das alíquotas e base de cálculos Arts. 18 a 20. *In*: HENARES NETO, Halley (Coord.). **Comentários à Lei do Supersimples – LC 123/2006**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 139-168.

GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 12 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. Breves notas à definição de tributo adotada pelo Código Tributário Nacional do Brasil. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de [Coord.] **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 419-434.

_____. **Contribuições (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre “Royalties”. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, Dialética, n. 99, dez. 2003, p. 133-151.

_____.; LORENZO, Anna Paola Zonari de. ICMS – Materialidade e Características Constitucionais. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 531-559.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. A inaplicabilidade do disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional à repetição de indébito do ISS. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**: homenagem à Alcides Jorge Costa. Vol. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 566-580.

_____. A reforma tributária e a afronta aos direitos fundamentais. **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, n. 5, set. out. 2003, p. 41-53.

_____. [Coord.] **Cooperativas e Tributação**. Curitiba: Juruá, 2006.

_____. **Eficácia e Aplicabilidade das limitações constitucionais ao exercício da competência tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.

_____. Incidência do ICMS nas Transferências de Bens entre Estabelecimentos de Empresas do Mesmo Grupo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 10, jul. 1996. p. 54-63.

_____. Incidência do Imposto de Renda sobre o ganho de capital auferido por não-residentes. CONGRESSO DO IBET, III. **Interpretação e Estado de Direito**. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2006, p. 29-48.

_____. ISS: momento em que se torna devido. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 61, ano 16, jul. set. 1992, p. 159-163.

_____. Lei de Responsabilidade Fiscal, Competência Tributária, Arrecadação e Renúncia. In: ROCHA, Valdir de Oliveira [Coord]. **Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 7-24.

_____. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999.

_____. Tributação e Direitos Fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos. [Coord.] **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 9-17.

GUIMARÃES, Alessandra Dabul. Da inconstitucionalidade da exigência da contribuição ao SEBRAE. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 51, dez.1999, p. 7-12.

GUNTHER, Luiz Eduardo [Coord.]. **Jurisdição**: crise, efetividade e plenitude institucional. Curitiba: Juruá, 2008.

GURGEL, Tânia. Simples Nacional: um estudo de viabilidade. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 76, ano 15, set.out.2007, p. 254-267.

GUSMÃO, Daniela Ribeiro de. A vedação constitucional à isenção heterônoma no âmbito dos tratados internacionais e a questão da soberania. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 72, ano 19, abr. jun. 1995, p. 208-219.

HARET, Florence Cronemberger. Os destinatários do direito e o sistema jurídico constitucional tributário: análise do princípio da legalidade sob o ponto de vista dos destinatários do direito. CONGRESSO DO IBET, V. **Direito Tributário, Linguagem e Método**: as grandes disputas entre jurisprudência e dogmática na experiência brasileira atual. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2008, p. 349-364.

HARGER, Marcelo. O SIMPLES e o princípio da isonomia. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 40, ano 9, set. out. 2001, p. 225-231.

HART, Herbert L.A. **El Concepto de Derecho**. 2. ed. Trad. Genaro R. Carrio. Ciudad del México: Nacional, 1980.

HENARES NETO, Halley (Coord.). **Comentários à Lei do Supersimples – LC 123/2006**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

_____. Do Processo Administrativo Fiscal Arts. 39 a 41. In: _____. (Coord.). **Comentários à Lei do Supersimples – LC 123/2006**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 237-250.

HESSEN, Johannes. **Filosofia dos Valores**. Trad. L. Cabral de Moncada. 4. ed. Coimbra: A. Amado, 1974.

HILÚ Neto, Miguel. **Imposto sobre importações e imposto sobre exportações**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

HORVARTH JUNIOR, Miguel. **Direito Previdenciário**. 6 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

HOUAISS, Antônio. VILLAR, Mauro de Salles. FRANCO, Francisco Manoel de Mello. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Brasil em síntese**: território. Disponível em: http://www.ibge.gov.br/brasil_em_sintese/tabelas/territorio.htm. Acesso em: 13 jul. 2009.

IVO, Gabriel. **Norma Jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

JAKOBSON, Roman. **Linguística e Comunicação**. Trad. Izidoro Blikstein e José P. Paes. São Paulo: Cutrix, 2003.

JANCZESKI, Célio Armando. Repartição de competências, o município e o pacto federativo. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 78, ano 16, jan. fev. 2008, p. 73-82.

JANINI, Tiago Cappi. **Compensação tributária**: análise do processo de causalidade jurídica para fins de extinção da obrigação jurídica tributária. São Paulo: 2008. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

JARACH, Dino. **O Fato Imponível**: Teoria geral do Direito Tributário substantivo. 2 ed. Trad. Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 2004.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Estatuto da Microempresa e as licitações públicas**. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Dialética, 2007.

_____. **O Imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: RT, 1985.

_____. Sistema Constitucional Tributário: uma aproximação ideológica. **Interesse Público**. Porto Alegre, Notadez, n. 2, ano 1, abr.jun. 1999, p. 77-92,.

_____. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém: CEJUP, 1986.

KARKACHE, Sérgio. **Princípio do tratamento favorecido**: o direito das empresas de pequeno porte a uma carga tributária menor. Curitiba: 2009. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas**. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986.

_____. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. Trad. Luís Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

_____. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João B. Machado. 6. ed. brasileira. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

LAVIERI, Aline Paladini Mammana. Dos Tributos e Contribuições Arts. 12 a 16. *In*: HENARES NETO, Halley (Coord.). **Comentários à Lei do Supersimples – LC 123/2006**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 65-94.

LEIRIA, Maria Lúcia Luz. Algumas Reflexões sobre Aspectos Constitucionais da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, Dialética, n. 88, jan. 2003, p. 60-65.

LEITE, Harrison Ferreira. Quais os tipos de eficácia dos princípios?. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 76, ano 15, set. out. 2007, p. 135-159.

_____. Simples: redução da carga tributária ou falácia? **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 63, ano 13, jul. ago. 2005, p. 37-48.

LESSNAU, Fábio Alessandro Fressato. Espécies de Regulamentos. *In*: VIEIRA, José Roberto *et alli*. Perfil Constitucional do Regulamento e Alguns Reflexos Tributários. **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional**, Curitiba: ABDC, n. 4, 2003, p. 190-197.

LIJPHART, Arend. **Modelos de democracia**: desempenho e padrões de governo em 36 países. Trad. Roberto Franco. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003.

LIMA, Rogério; FEITOSA, Soares. A restrição legal ao ingresso da escola de ensino médio no SIMPLES: uma análise constitucional. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 38, ano 9, maio. jun. 2001, p. 122-133.

SILVA, Renaldo Limiro da; LIMIRO, Alexandre. **Manual do Supersimples**: comentários à Lei Geral das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Lei Complementar 123/06). Curitiba: Juruá, 2007.

LACOMBE, Américo Masset. **Imposto de Importação**. São Paulo: RT, 1979.

LIMONGI, Fernando Papaterra. “O Federalista”: remédios republicanos para males republicanos. *In*: WEFFORT, Francisco C. [Org.]. **Os clássicos da política**: Maquiavel, Hobbes, Locke, Montesquieu, Rousseau, “O Federalista”. Vol. 1. 13 ed. 3 impr. São Paulo: Ática, 2000, p. 243-255. [Série Fundamentos n. 62]..

LINS, Robson Maia. **A mora no direito tributário**. São Paulo: 2008. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

_____. **Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária**: decadência e prescrição. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

LOUBET, Leonardo Furtado. Disposições Preliminares Art. 1º e 2º. *In*: HENARES NETO, Halley (Coord.). **Comentários à Lei do Supersimples – LC 123/2006**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 19-48.

LUDWIG, Celso Luiz. **Para uma filosofia jurídica da libertação**: paradigmas da filosofia, filosofia da libertação e direito alternativo. Florianópolis, Conceito, 2006.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Hierarquia, lei complementar e a isenção da COFINS. CONGRESSO DO IBET, III. **Interpretação e Estado de Direito**. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2006, p. 783-800.

_____. **Isenções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Fernando Bicca. A sistemática da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. **Revista de Direito Tributário da APET**. São Paulo: MP, n. 6, jun. 2005, p. 49-74,

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. rev. atualiz. ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. Parecer. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros *et all*. **Crédito-prêmio de IPI**: estudos e pareceres. Barueri: Manole, 2005, p. 221-248.

_____. Segurança Jurídica e lei complementar. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 152, maio. 2008, p. 103-113.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ofensa ao princípio federativo? *In*: MAMEDE, Gladston *et alli*. **Comentários ao Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 96-97.

MAGALHÃES, José Luiz Quadros de (Coord). **Pacto Federativo**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2000.

MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. **Poder Municipal**: Paradigmas para o Estado Constitucional Brasileiro. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

MAMEDE, Gladston *et alli*. **Comentários ao Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte**. São Paulo: Atlas, 2007.

MAMEDE, Gladston. **Semiologia e Direito**: tópicos para um debate referenciado pela animalidade e pela cultura. Belo Horizonte: Editorial 786, 1995.

MARIA SOBRINHO, Ricardo Kleine. Notas sobre a extrafiscalidade tributária. *In*: Encontro de Estudos Tributários – ENET, 2., 2007, Londrina. **Tributação e Economia – Anais**. Londrina: IDTL, 2007, p. 1.

MARINS, James. BERTOLDI, Marcelo M. **SIMPLES NACIONAL**: Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte Comentado. São Paulo: RT, 2007.

MARQUES, Márcio Severo. **Classificação Constitucional dos Tributos**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

_____. Os tributos no sistema constitucional brasileiro. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 72, ano 19, abr. jun. 1995, p 238-248.

MARTINEZ, Maria Beatriz; ANAN JUNIOR, Pedro. Impostos de Competência Residual. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; DINIZ, Marcelo de Lima Castro. (Coords). **Curso de Direito Tributário da APET**. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 255-256.

MARTINS, Fran. **Curso de direito comercial**. 26 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva [Coord.]. **Caderno de Pesquisas Tributárias: presunções no direito tributário**. Vol. 9. São Paulo: Resenha Tributária, CEEU, 1984.

_____. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. [Coord.]. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2001.

_____. Lançamento de ICMS por Presunção. **Revista dos Tribunais: cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n.7, ano 2, abr-jun. 1994. p. 72-75.

MARTINS, José Antônio de Andrade. Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o lucro em face da impossibilidade de lucrar- A questão tributária da previdência complementar. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 43, ano 10, mar-abr. 2002. p. 199-239.

MATTOS, Aroldo Gomes de. A cumulatividade do ICMS. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 72, ano 15, jan.fev. 2007, p. 19-30.

_____. A inconstitucionalidade na instituição da contribuição social ao SEBRAE. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 55, abr.2000, p. 7-17.

MAYNEZ, Eduardo Garcia. **Positivismo Jurídico, Realismo Sociológico y lusnaturalismo**. 2 ed. Ciudad de México: Textos Universitários, 1977.

MEIRA JUNIOR, José Julberto. O Simples Federal, os regimes de microempresa estaduais e o flagrante desrespeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade no IPI e no ICMS. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 61, ano 13, mar. abr. 2005, p. 193-211.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**. 16. ed. Atual. por Márcio Schneider Reis e Edgard Neves da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELLO, Diogo Lordello de. **Organização do Município**: anteprojetos e justificação da Lei Orgânica Municipal. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1965.

MELO FILHO, Urbano Vitalino. **Direito Municipal em movimento**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 9 ed. São Paulo: Dialética, 2006.

_____. **Imposto sobre serviço de Comunicação**. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. **IPI: Teoria e Prática**. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988**. São Paulo: RT, 1991. (Textos de Direito Tributário, 17)

MILAN, Camila Monteiro Pullin. **A prova no processo administrativo tributário**. Curitiba: 2008. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná.

MILLÁN, Emilio Cencerrado. **El mínimo exento en el sistema tributario español**. Madrid: Marcial Pons, 1999.

MINATEL, José Antônio. Compensação de crédito de PIS/COFINS não-cumulativo, *inter regimes*. CONGRESSO DO IBET, III. **Interpretação e Estado de Direito**. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2006, p. 343-364.

_____. Conceito de Receita e Implicações Tributárias. CONGRESSO DO IBET, II. **Direito Tributário e Segurança Jurídica**. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2005, p. 751-766.

_____. Receita ou renda: definindo a base de cálculo do PIS/COFINS. CONGRESSO DO IBET, IV. **Tributação e Processo**. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2007, p. 253-272.

MIRANDA, Damasceno Borges de. A regra-matriz do ICMS e sua incidência sobre os serviços de comunicação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 46, ano 10, p. 153-165, set./out. 2002.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969**. Tomo I (art. 1º-7º). São Paulo: RT, 1967.

_____. **Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969**. Tomo II (art. 8º-31). 2 ed. rev. São Paulo: RT, 1973.

_____. **O problema fundamental do conhecimento**. 2 ed. Campinas: Bookseller, 2005.

_____. **Tratado de Direito Privado**. Parte Geral. Tomo I. 3 ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970.

MIRANDA, Renata Rodrigues de. Do recolhimento dos tributos devidos do repasse do produto da arrecadação dos créditos Arts. 21 a 24. *In*: HENARES NETO, Halley (Coord.). **Comentários à Lei do Supersimples – LC 123/2006**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 169-190.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad económica y sistema fiscal**: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán. Madrid: Marcial Pons, 1998.

MORTARI, Cezar A. **Introdução à lógica**. São Paulo: UNESP, 2001.

MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva**. Trad. Juan C. Gallego e Rafael Navas Vázquez. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e Proventos de qualquer Natureza: o imposto e o conceito constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Classificação dos tributos: uma visão analítica. CONGRESSO DO IBET, IV. **Tributação e Processo**. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2007, p. 601-637

_____. **Fontes do Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2006.

NABAIS, José Casalta. Alguns aspectos da tributação de empresas em Portugal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 59, ano 12, nov.dez. 2004, p. 272-316.

_____. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004.

NAVARRINE, Susana Camila e ASOREY, Rubén O. **Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario**: Doctrina, Legislación, Jurisprudencia. 2.ed. Buenos Aires: Depalma, 2000.

NEVES, Luís Fernando de Souza. **COFINS**: contribuição social sobre o faturamento – L.C. 70/91. São Paulo: Max Limonad, 1997.

NEVES, Marcelo. **A Constitucionalização Simbólica**. São Paulo: Acadêmica, 1994.

_____. **Teoria da Inconstitucionalidade das Leis**. São Paulo: Saraiva, 1988.

NOGUEIRA, Liz Coli Cabral. As ficções jurídicas no direito tributário brasileiro. *In*: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito Tributário**. São Paulo: José Bushatsky, 1969, p. 247-282.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Base Cálculo de Taxa: mudança de paradigma. Doutrina de Sacha Calmon Navarro Coêlho e o STF. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 66, ano 14, jan.fev. 2006, p. 7-9.

_____. O método literal de interpretação no direito tributário frente a alguns aspectos semióticos dos textos jurídico-positivos. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, Malheiros, n. 74, ano 19, out. dez. 1995, p. 232-256.

_____. Sistema Tributário Nacional *In*: PEIXOTO, Marcelo M. DINIZ, Marcelo de L. Castro. (Coords). **Curso de Direito Tributário da APET**. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 12-122.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito Tributário**. São Paulo: José Bushatsky, 1969.

NUNES, Vidal Serrano. **Direito Constitucional Tributário**. 3 vol. São Paulo: Didática Paulista, [entre 1988 e 1994].

OFFE, Claus. RONGE, Volker. Teses sobre a fundamentação do conceito de “estado capitalista” e sobre a pesquisa política de orientação materialista. *In*: OFFE, Claus. **Problemas estruturais do Estado Capitalista**. Trad. Bárbara Freitag. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1984, p. 122-137.

OFFE, Claus. **Problemas estruturais do Estado Capitalista**. Trad. Bárbara Freitag. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1984.

OLIVECRONA, Karl. **Linguagem Jurídica e Realidade**. Trad. Edson L. M. Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. A natureza jurídica da Contribuição ao SEBRAE e a questão de saber se é devida por empresas que não tenham interesse nas atividades desenvolvidas por aquela entidade. *In*: ROCHA Valdir de Oliveira [Coord.] **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. Vol. 4. São Paulo: Dialética, 2000, p. 91-107.

_____. Imposto de Renda a Capacidade Contributiva (Leis 7.713/88 e 8.134/90). **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, n. 57, ano 15, jul. set. 1991, p. 66-73.

OLIVEIRA, Júlio Maria de. ICMS: noções preliminares e algumas polêmicas. *In*: SANTI, Eurico M D.; ZILVETI, Fernando A.; MOSQUERA, Roberto Q. [Coords]. **Tributação das Empresas: Curso de Especialização**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 121-148.

_____. ICMS – Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; DINIZ, Marcelo de Lima Castro.[Coord.] **Curso de Direito Tributário da APET**. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 271-277.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Federalismo Fiscal e pacto federativo. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 61, ano 13, mar. abr. 2005, p. 179-192.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de; HORVARTH, Estevão. **Manual de Direito Financeiro**. 6ª ed. São Paulo: RT, 2003.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. **Ficções Tributárias: Identificação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2008.

PALERMO, Fernanda Kellner de Oliveira. As micro e pequenas empresas como propulsoras do desenvolvimento econômico e social – contribuição para o incremento das atividades econômicas no âmbito do MERCOSUL. **Revista de Direito Mercantil, industrial, econômico e financeiro**. São Paulo: Malheiros, n. 124, ano XL, out. dez. 2001, p. 183-198.

PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções e Ficções no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

PAULA, Rodrigo Francisco de. Repensando a teoria dos tributos vinculados e não-vinculados e a esquematização formal da regra-matriz de incidência. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 46, ano 10, p. 195-217, set./out. 2002.

PAUPÉRIO, A. Machado. **O município e seu regime jurídico no Brasil**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1973.

PEIRCE, Charles S. **Semiótica**. 3 ed. 1 reimp. Trad. José Teixeira Coelho. São Paulo: Perspectiva, 2003.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. Federação, competência tributária e guerra fiscal entre Estados via ICMS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de [Coord.] **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1082-1107.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; DINIZ, Marcelo de Lima Castro (Coords). **Curso de Direito Tributário da APET**. São Paulo: MP Editora, 2005.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. In: _____.; DINIZ, Marcelo de Lima Castro (Coords). **Curso de Direito Tributário da APET**. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 223-228.

PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. **As taxas no sistema constitucional brasileiro**. Curitiba: Juruá, 2002.

PERELMAN, Chaïm. **Lógica Jurídica**: nova retórica. Trad. Virginia K. Pupi. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

PETRY, Rodrigo Caramori. A Base de Cálculo da Cofins e do PIS/Pasep e a “Exclusão” dos Tributos ISS, ITBI, IOF, CPMF e ITCMD. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 153, jun. 2008, p. 63-76.

_____. A COFINS e a tributação sobre as receitas das instituições financeiras. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 145, out. 2007, p. 116-131.

_____. A contribuição previdenciária sobre a folha de salários e sua substituição por incidências adicionais sobre as receitas das atividades rurais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 142, jul. 2007, p. 62-73.

_____. As contribuições sociais e a substituição da incidência sobre a “folha de salários” por adicionais sobre a “receita” – limites constitucionais: o caso dos clubes de futebol. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 140, maio. 2007, p. 76-91.

_____. **Contribuições PIS/PASEP e COFINS**: limites constitucionais da tributação sobre o “faturamento”, a “receita” e a “receita operacional” das empresas e outras entidades no Brasil. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

_____. “Faturamento”, “Receita” e “Meros Ingressos”: a “Exclusão” do ICMS e do IPI da Base de cálculo das Contribuições Cofins e PIS/Pasep. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 151, abr. 2008, p. 90-105.

PETTER, Lafayette Josué. **Princípios constitucionais da ordem econômica: o significado e o alcance do art. 170 da Constituição Federal**. São Paulo: RT, 2005.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Cláusulas Pétreas Tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 92, mai. 2003, p. 40-46.

_____. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. Normas de competência e o controle de validade da norma impositiva tributária. CONGRESSO DO IBET, II. **Direito Tributário e Segurança Jurídica**. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2005, p. 839-854.

PINCELLI, Eduardo Pugliese. A definição de renda e proventos de qualquer natureza a partir da constituição da república de 1988 e sua influência na leitura do CTN e na sistemática geral de tributação dos não-residentes. CONGRESSO DO IBET, III. **Interpretação e Estado de Direito**. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2006, p. 137-182.

PISANI, José Roberto. Tributação no setor de serviços: panorama da carga tributária na prestação de serviços. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de [Coord.] **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1010-1024.

PLATÃO. Cratylus. in: **The Dialogues of Plato in 5 volumes**. Vol. 1. The Online Library of Liberty, 1891. Disponível em: http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/0131-1_eBk.pdf. Acesso em: 31 jul. 2009.

PONTES, Helenilson Cunha. Omissão de receitas e depósitos bancários: o sentido normativo do art. 42 da Lei 9.430/96. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 146, nov. 2007, p. 85-100.

POPPER, Karl. **A lógica da pesquisa científica**. Trad. Leônidas Hegenberg e Octanny Silveira da Mota. São Paulo: Cultrix, 2001.

PRADO, Luiz Regis; KARAM, Munir. **Estudos de Filosofia do Direito: uma visão integral da obra de Hans Kelsen**. São Paulo: RT, 1985.

PREDIGER, Carin. O Município Brasileiro e seu papel até 1988. **Interesse Público**. Porto Alegre: Notadez, n. 20, ano 5, jul.ago. 2003, p. 157-173.

QUEIROZ, Luís César Souza de. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: requisitos para uma tributação constitucional**. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – PUC, São Paulo.

_____. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

QUEIROZ, Mary Elbe. Apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A desconsideração de 100% dos custos e despesas. Obrigatoriedade do arbitramento do lucro. CONGRESSO DO IBET, III. **Interpretação e Estado de Direito**. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2006, p. 613-658.

_____. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manoel, 2004.

_____. Natureza Jurídica do Super Simples nacional e restrições da LC 123/06. *In*: **Congresso Nacional de Estudos Tributários**, IV, 2007, São Paulo, dez. 2007. 22. DVD-ROM.

_____. Prefácio. *In*: BONFIM, Ana Paula Rocha do. **Comentários ao Estatuto Nacional das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – LC 123/06**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. xi-xiii.

REALE, Miguel. **A visão integral do Direito em Kelsen**. *In*: PRADO, Luiz Regis; KARAM, Munir. **Estudos de Filosofia do Direito**: uma visão integral da obra de Hans Kelsen. São Paulo: RT, 1985, p. 15-30.

_____. **Filosofia do Direito**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. **Introdução à Filosofia**. 3 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1994.

_____. **O Direito como experiência**: introdução à epistemologia jurídica. São Paulo: Saraiva, 1968.

_____. **Teoria do Direito e do Estado**. São Paulo: Martins, 1940.

_____. **Teoria Tridimensional do Direito**. 5 ed. rev. reestrut. 7 tir. São Paulo: Saraiva, 2005.

REIS, Ernesto José Pereira dos. Natureza jurídico-tributária das contribuições sociais na Constituição Federal de 1988. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 37, ano 9, mar. Abr. 2001, p. 9-30.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. Vol 1: 25 ed. atual. por Rubens Edmundo Requião. São Paulo: Saraiva, 2003..

RIBEIRO, Lauro Luiz Gomes; BERARDI, Luciana Andréa Accorsi [Org] **Estudos de Direito Constitucional**: em homenagem à Profa. Maria Garcia. 2 ed. rev. ampl. São Paulo: IOB, 2008.

RIBEIRO, Maria de Fátima [Coord.] **Direito Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: MP Editora, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A tipicidade tributária. **Revista de Direito do Estado**. Rio de Janeiro: Renovar, n. 8, ano 2, out.dez. 2007, p. 221-243.

RIZZARDO, Arnaldo. **Direito de Empresa**: Lei nº 10.406, de 10.01.2002. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

ROBLES, Gregório. **O Direito como Texto**: quatro estudos fundamentais de teoria comunicacional do Direito. Barueri: Manole, 2005.

ROCHA, Sergio André. Isenção de Tributos Estaduais e Municipais via Tratado Internacional e Efeitos do artigo 98 do CTN: análise da decisão do RE nº 229.096-0. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 160, ano 14, maio.jun. 2006, p. 84-90.

ROCHA, Valdir de Oliveira [Coord.]. **Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. [Coord.]. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. Vol. 4. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. [Coord.]. **Grandes Questões atuais do Direito Tributário**. Vol. 9. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. [Coord.]. **O ICMS E A EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002.

RODRIGUES; Juliano José. Cumulatividade do ICMS no simples nacional: demonstração da inconstitucionalidade utilizando-se da contabilidade de custos. *In*: Encontro de Estudos Tributários – ENET, 2., 2007, Londrina. **Tributação e Economia – Anais**. Londrina: IDTL, 2007, p. 37.

_____. Cumulatividade do ICMS no simples nacional: demonstração da inconstitucionalidade utilizando-se da contabilidade de custos. **Revista do CRC-PR**. Curitiba: CRC, n. 149, ano 32, set. out. nov. dez. 2007, p. 28-33.

RODRIGUEZ JUNIOR, Luiz Fernando. Super Simples e a possibilidade de imposição da responsabilidade objetiva dos sócios. *In*: **Congresso Nacional de Estudos Tributários**, IV, 2007, São Paulo, dez. 2007. 22. DVD-ROM.

ROSA, José Roberto. A não-cumulatividade do ICMS e suas restrições infraconstitucionais: legalidade e praticabilidade. CONGRESSO DO IBET, III. **Interpretação e Estado de Direito**. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2006, p. 383-404.

_____. Logística do ICMS – considerações sobre o Imposto Estadual. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de [Coord.]. **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1124-1146.

ROSS, Alf. **Direito e Justiça**. Trad. Edson L. M. Bini. Bauru: Edipro, 2003.

_____. **Tû-Tû**. Trad. Edson L. M. Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SALOMÃO, Marcelo Viana. O ICMS na importação após a emenda 33/2001. ROCHA, Valdir de Oliveira [Coord.]. **O ICMS E A EC 33**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 429-448.

_____.; RIBEIRO, Diego Diniz; PRATA, Gabriel Magalhães Borges. Tributação no setor bancário e questões controversas. CONGRESSO DO IBET, III. **Interpretação e Estado de Direito**. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2006, p. 507-546.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de [Coord.] **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 3 ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2004.

_____.; CANADO, Vanessa Rahal. Direito Tributário e Direito Financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de [Coord.] **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 608-626.

_____. **Lançamento Tributário**. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: Max Limonad, 2001.

_____. O Código Tributário Nacional e as normas gerais de Direito Tributário. In: _____. [Coord.] **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico**. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 322-329.

_____.; ZILVETI, Fernando A.; MOSQUERA, Roberto Q. [Coords]. **Tributação das Empresas: Curso de Especialização**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

SANTOS, Boaventura S. **A Crítica da Razão Indolente**: contra o desperdício da experiência. v.1. Para um novo senso comum: a ciência, o direito e a política na transição paradigmática. 2. ed. São Paulo: Cortez, 2000.

SANTOS, Cairon Ribeiro dos. Manual do Simples dos tributos e contribuições. In: ALMEIDA, Amador Paes de [Coord.] **Comentários ao Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 33-124.

SANTOS NETO, Arnaldo Bastos. A teoria da interpretação em Hans Kelsen. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. São Paulo, RT, n. 64, ano 16, jul.set. 2008, p. 88-126.

SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de Lingüística Geral**. Trad. Antonio Chelini, José Paulo Paes e Izidoro Blikstein. São Paulo: Cultrix, 2004.

SCHARLACK, José Rubens. Contribuições: breve panorama. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; DINIZ, Marcelo de Lima Castro. (Coords). **Curso de Direito Tributário da APET**. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 309-326.

SCHERKERKEWITZ, Isso Chaitz. O uso das presunções e ficções no direito tributário. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 31, ano 8, mar-abr. 2000. p. 84-101.

SCHLICHTING, Arno M. **O Estudo, a Ciência e a Teoria Geral do Direito (Introdução)**: Uma abordagem ético-moral/lógico-filosófica. Florianópolis: Momento Atual, 2003.

SCHMILL ORDOÑEZ, Ulises. **Lógica y derecho**. 2 ed. Ciudad de México: Fontamara, 1997.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**: homenagem à Alcides Jorge Costa. Vol. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. Segurança Jurídica e normas tributárias indutoras. In: RIBEIRO, Maria de Fátima [Coord.] **Direito Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 117-146.

SEHN, Solon. Não-incidência do PIS/Pasep e da Cofins sobre Reembolsos e Indenizações. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 162, mar. 2009, p.58- 69.

SILVA, Américo Luiz Martins da. **A ordem constitucional econômica**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 17 ed. Atualizado por Nagib Slaibi Filho e Geraldo Magela Alves. Rio de Janeiro: Fórum, 2000.

SILVA, José Afonso da. Controle de Constitucionalidade: variações sobre o mesmo tema. **Revista Interesse Público**. Porto Alegre: Notadez, n. 25, ano 5, maio.jun. 2004, p. 13-20.

_____. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 27 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

SILVA, Sergio André R.G. da. Possibilidade jurídica da concessão de isenções de tributos estaduais e municipais por intermédio de tratado internacional. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 68, ano 14, p. 276-288, maio/jun. 2006.

SILVA, Silvana Saraiva Laborda. Imposto de renda das empresas: pessoas jurídicas imunes e isentas. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 79, ano 16, mar.abr. 2008, p. 279-296.

SILVEIRA, Vladmir Oliveira da. O princípio da autonomia municipal e os assuntos de interesse local na constituição federal de 1988. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 61, ano 13, mar. Abr. 2005, p. 212-227.

SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. O princípio da não-cumulatividade no ICMS e suas restrições. CONGRESSO DO IBET, IV. **Tributação e Processo**. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2007, p. 89-110.

SOTTO, Débora. **Tributação da Microempresa (ME) e da Empresa de Pequeno Porte (EPP)**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo, Resenha Tributária e IBET, 1975.

SOUZA, Salete Terezinha de. Restituição do ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica aos Municípios. *In*: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. [Org.]. **Estudos de direito tributário**. Florianópolis: Boiteux, 2004, p. 153-169.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica Jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

TANACA, Priscila. Das disposições finais Arts. 77 a 89. *In*: HENARES NETO, Halley (Coord.). **Comentários à Lei do Supersimples – LC 123/2006**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 375-400.

TAVARES, Alexandre Macedo. Empresas de Médio e Grande Porte e a exigibilidade da contribuição ao SEBRAE: natureza jurídica específica dessa prestação e o princípio da não afetação dos impostos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 66, mar.2001, p. 7-16.

TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 2 ed. rev. ampl. São Paulo: Método, 2006.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. A reforma tributária na emenda constitucional 42/2003. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 61, ano 13, mar.abr. 2005, p. 71-80.

_____. A Tributação das Manifestações Patrimoniais de Riqueza. **Revista dos Tribunais**: cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas. São Paulo: RT, n.3, ano 1, abr-jun. 1993, p. 156-163.

_____.; MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva [Coord.] **Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado**: estudos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto. Rio de Janeiro: Forense, 1988

TEDESCO, Paulo Camargo. A inconstitucionalidade da irretratabilidade imposta à opção pelos regimes de tributação do imposto de renda. Simples e Lucro Presumido. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 58, ano 12, set.out. 2004, p. 105-133.

TELLES JUNIOR, Goffredo. **O direito quântico**: Ensaio sobre o Fundamento da Ordem Jurídica. 6. ed. rev. São Paulo: Max Limonad, 1985.

TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. 15. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 1999.

THEÓPHILO, Frederico de Moura. **A contribuição para o PIS**. São Paulo: Resenha Tributária, 1996.

TOLEDO, José Eduardo Tellini. **IPI: Incidência Tributária e Princípios Constitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Contribuições para a Seguridade Social: à Luz da Constituição Federal**. Curitiba: Juruá, 2002.

_____. O destino do produto da arrecadação como requisito constitucional para a instituição de contribuições. CONGRESSO DO IBET, V. **Direito Tributário, Linguagem e Método: as grandes disputas entre jurisprudência e dogmática na experiência brasileira atual**. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2008, p. 301-316.

TOMIO, Fabrício Ricardo de Limas. Autonomia Municipal e Criação de Governos Locais: a Peculiaridade Institucional Brasileira. **Revista da Faculdade de Direito. Universidade Federal do Paraná**. Curitiba, v. 42, 2005, p. 103-120.

TÔRRES, Heleno Taveira. Código Tributário Nacional: Teoria da Codificação, funções das leis complementares e posição hierárquica no sistema. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 71, ago. 2001, p. 84-103.

_____. O conceito constitucional de autonomia privada como poder normativo dos particulares e os limites da intervenção estatal. In _____. [Coord.]. **Direito e poder nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos: estudos em homenagem a Nelson Saldanha**. Barueri: Manole, 2005, p. 558-590.

_____. [Coord.]. **Direito e poder nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos: estudos em homenagem a Nelson Saldanha**. Barueri: Manole, 2005.

_____. **Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: RT, 2001.

_____. Parecer. In: CARVALHO, Paulo de Barros *et al.* **Crédito-prêmio de IPI: estudos e pareceres**. Barueri: Manole, 2005, p. 153-211.

_____. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2001.

_____. [Coord.]. **Teoria Geral da Obrigação Tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 594-624.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TSEBELIS, George. **Jogos Ocultos: escolha racional no campo da política comparada**. Trad. Luiz Paulo Rouanet. São Paulo: Edusp, 1998.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de Direito Constitucional Tributário**. 2 ed. Trad. Marco Aurélio Grecco. São Paulo: Malheiros, 1999.

WARAT, Luis Alberto. **O Direito e sua linguagem**. 2 ed. Porto Alegre: Fabris, 1995.

WEFFORT, Francisco C. [Org.]. **Os clássicos da política**: Maquiavel, Hobbes, Locke, Montesquieu, Rousseau, "O Federalista". Vol. 1. 13 ed. 3 impr. São Paulo: Ática, 2000.

WERALSKI, Marian. Tendencias del desarrollo de los sistemas fiscales en los países socialistas. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, ano 7, n. 25-26, jul. dez. 1983, p. 5-14.

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. **Capacidade Contributiva e taxa**. Curitiba: 2001. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná.

_____. **O mínimo existencial e as espécies tributárias**. Curitiba: 2008. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná.

VASCONCELLOS, Fernando Andreoni. A derrotabilidade da norma tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, RT, n. 77, ano 15, nov. dez. 2007, p. 121-149.

VENEZUELA. Tribunal Supremo de Justicia. **Constitucion de 1999**. Disponível em: <http://www.tsj.gov.ve/legislacion/constitucion1999.htm>. Acesso em: 15 jul. 2009.

VERAS NETO, Francisco Quintanilha. Gramsci, Hegemonia e Estado. In: FONSECA, Ricardo Marcelo. [Coord.] **Repensando a Teoria do Estado**. Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 111-150.

VERMELHO, Raimundo do Prado. Fontes do Direito Tributário. Normas Gerais do Direito Tributário e Código Tributário Nacional. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 61, ano 13, mar. Abr. 2005, p. 52-70.

VIEIRA, José Roberto. Apropriação indébita tributária no IPI e no ICMS: vislumbres de um Estado "shylock". CONGRESSO DO IBET, V. **Direito Tributário, Linguagem e Método**: as grandes disputas entre jurisprudência e dogmática na experiência brasileira atual. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2008, p. 487-550.

_____. A noção de sistema no Direito. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**. Porto Alegre: Síntese, n. 33, 2000, p. 53-64.

_____. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI**: texto e contexto. Curitiba: Juruá, 1993.

_____. A Semestralidade do PIS: Favos de Abelha ou Favos de Vespa? **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, Dialética, n. 83, ago.2002, p. 89-93.

_____. Bocage e o Terrorismo Constitucional das Medidas Provisórias: a emenda pior que o soneto. FERRAZ, Roberto [Coord.]. **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 685-714.

_____. Crédito presumido do IPI e insumos não tributados pelo PIS/PASEP e pela COFINS: mato ou morro! **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**. América do Sul, v. 38, 2003, p. 27-40.

_____. Crédito presumido do IPI na industrialização por encomenda: um Estado “maquiaveliano” e talvez “maquiavélico”. *In*: CONGRESSO DO IBET, VI. **Sistema tributário brasileiro e a crise atual**. Macedo, Alberto *et. all*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 451-519.

_____. Denúncia espontânea e multa moratória: confissão e crise na “jurisdição administrativa”. *In*: GUNTHER, Luiz Eduardo [Coord.]. **Jurisdição**: crise, efetividade e plenitude institucional. Curitiba: Juruá, 2008, p. 367-429.

_____. E, afinal, a Constituição cria tributos! *In*: TÔRRES, Heleno Taveira [Coord.]. **Teoria Geral da Obrigação Tributária**: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 594-642.

_____. Fundamentos Republicano-Democráticos da Legalidade Tributária: óbvios ululantes e não ululantes. *In*: FOLMANN, Melissa [Coord.]. **Tributação e direitos fundamentais**. Curitiba: Juruá, 2006, p. 181-217.

_____. Imposto sobre Produtos Industrializados: uma águia garciamarquiana entre os tributos. *In*: SANTI, Eurico M D.; ZILVETI, Fernando A.; MOSQUERA, Roberto Q. [Coords.]. **Tributação das Empresas: Curso de Especialização**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 157-196.

_____. Legalidade Tributária e Medida Provisória: Mel e Veneno. *In*: FISCHER, Octavio Campos [Coord.]. **Tributos e Direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 175-216.

_____. Legalidade tributária ou lei da selva: sonho ou pesadelo. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 84, ano 22, abr. jun. 1998, p. 96-108.

_____. Legalidade tributária ou lei da selva: sonho ou pesadelo. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**. América do Sul, v. 37, 2002, p. 5-22.

_____. **Medidas Provisórias em Matéria Tributária**: As Catilinárias Brasileiras. São Paulo: 1999. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

_____. Medidas Provisórias Tributárias e Segurança Jurídica: a insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”. CONGRESSO DO IBET, II. **Direito Tributário e Segurança Jurídica**. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2005, p. 317-374.

_____. Mesa de debates “c”: Tributos Federais. *In*: XVII CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. São Paulo: 2003. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 91, 2004, p. 74-81.

_____. O princípio da legalidade da Administração. **Revista de Direito Público**. São Paulo: RT, n. 97, jan.mar.91, p. 143-149.

_____. *et alli*. Perfil Constitucional do Regulamento e Alguns Reflexos Tributários. **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional**, Curitiba: ABDC, n. 4, 2003, p. 175-233.

_____. Prefácio - o direito de crédito do contribuinte: excelências e excrescências. In: CASSULI, Célia Gascho. **O direito de crédito do contribuinte**. Jaraguá do Sul: UNERJ, 2006, p. XI-XXV.

_____. Princípios Constitucionais e Estado de Direito. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, n. 54, ano 14, out.dez.90, p. 95-104.

_____. **Qual Revisão Constitucional?** Jornal SESCAP, ago-1993, p. 16.

_____. Reforma Tributária: de Salomão a Souto, uma armadilha. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, n. 72, ano 19, abr. jun. 1996, p. 112-115.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do Direito Positivo**. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. **Causalidade e Relação no Direito**. 4. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: RT, 2000.

_____. **Escritos Jurídicos e Filosóficos**. São Paulo: Axis Mvundi; IBET, 2003. 2 volumes. 2 v.

VILLEGAS, Hector B. **Curso de Direito Tributário**. Trad. Roque Antonio Carrazza. São Paulo: RT, 1980.

VINHA, Thiago Degelo. **A contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre combustíveis e derivados**. Marília: 2006. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Marília.

VON WRIGHT, Georg Henrik. Deontic logic. **Mind**, v. LV, n. 237, 1951, p. 1-15.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: RT, 1978.

XAVIER, André Gustavo de Sena. **A ordem econômica na Constituição Federal de 1988 e o tratamento jurídico diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte**. São Paulo: 2007. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo.

XAVIER, Raquel Mercedes Motta. **Não-cumulatividade do PIS e da COFINS: uma visão pragmática**. São Paulo: 2008. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

ZANELLO, Cristina. Normas arrecadoras tributárias como instrumento de intervenção do Estado no domínio econômico. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n.80, ano 16, maio-jun. 2008. p. 78-93.

ZANLUCHI, César Maurício. **A tributação diferenciada como meio de positivar valores e princípios econômico-constitucionais**. Marília: 2006. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Marília.

_____.; BASSOLI, Marlene Kempfer. A tributação diferenciada para pequenas empresas: mecanismo para positivar valores e princípios econômico-constitucionais.

ARGUMENTUM: Revista de Direito da Universidade de Marília. Marília: UNIMAR, vol. 6, 2006, p. 119-141.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

_____. Renda, tipo e linguagem. *In*: CONGRESSO DO IBET, IV. **Tributação e Processo**. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2007, p. 195-220.

_____.; TORO, Carlos Eduardo; BRITTO, Bianca. Operações do setor industrial – aspectos tributários. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de [Coord.] **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 969-978